الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة الحاج لخضر - باتنة
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرار الاستراتيجي

دراسة حالة مؤسسة الاسمنت - تبسة -

وفق طريقة ABC/M

مذكرة مقدمة
لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال

إعداد الطالب:
محمد علي بوعشة

تحت إشراف:
أ.د. صالح عمر فلاحي

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب:	الرتبة العلمية:	الجامعة:	الصفة:
د. مصطفى عقاري	أستاذ محاضر	جامعة باتنة	رئيساً
أ.د. صالح عمر فلاحي	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة	مقرراً
د. الشريف بقة	أستاذ محاضر	جامعة سطيف	عضواً
د. زكية مقري	أستاذ محاضر	جامعة باتنة	عضواً

السنة الجامعية 2011-2012

إلى والديّ الكريمين...

كلمة شكر:

أتقدم بأسمى معاني الشكر إلى الأستاذ الرمز الدكتور :

صالح عمر فلاحي

الذي أنارني بتوجيهاته القيمة ونصائحه الثمينة

التي ستكون نبراسا أسير على دربه

في حياتي العلمية والعملية،

أدامه الله ذخراً للجامعة وللبحث العلمي.

تم بعون الله

فهـرس الموضوعات:

المواضـــــيع	الصفحة
المقدمة	1
1ـ مشكلة البحث	3
3- أهمية البحث	4
4ـ أهداف البحث	5
5- أسباب ودوافع اختيار الموضوع	5
6- منهج الدراسة	6
7- هيكل البحث	6
الفصل الأول: أهمية التحليل الاستراتيجي في صناعة القرار	7
المبحث الأول: عناصر صناعة القرار	7
المطلب الأول: تحليل ظاهرة القرار	7
المطلب الثاني: عمليات القرار Decision Proces	13
المطلب الثالث: أنظمة القرار	22
المبحث الثاني: طرق التحليلالاستراتيجيوصناعة القرار	26
المطلب الأول: مفهوم الاستراتيجية	26
المطلب الثاني: تطور طرق التحليل الاستراتيجي	32
المطلب الثالث: الأطر النظرية لصناعة القرار	54
المبحث الثالث:عمليات القرار الاستراتيجي	65
المطلب الأول: الاستراتيجيات المرتكزة على الكفاءات والعمليات	65
المطلب الثاني: تنفيذ الاستراتيجية	74
المطلب الثالث: الرقابة الاستراتيجية	78
الفصل الثاني : مراقبة التسيير الاستراتيجي	84
المبحث الأول: دور مراقبة التسيير في تشكيلالاستراتيجية	84
المطلب الأول: المداخل الثلاثة لمراقبة التسيير	84
المطلب الثاني: مراقبة التسيير ونظام القرار	88
المطلب الثالث: المهام الحديثة لمراقبي التسيير	95
المبحث الثاني: محدودية الوسائل التقليدية لمراقبة التسيير	109

المطلب الأول: المنطلق المفاهيمي للمحاسبة التحليلية	109
المطلب الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف الكلية	116
المطلب الثالث: الطرق التقليدية لحساب التكاليف الجزئية	123
المبحث الثالث: مضمون الطرق الحديثة لمراقبة التسيير	137
المطلب الأول: طريقة ABC/ABM	137
المطلب الثاني: مدخل التكلفة المستهدفةTCM	160
المطلب الثالث: طريقة UVA	174
الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت تبسة وفق طريقة ABC/M	185
المبحث الأول:التعريف بمؤسسة الاسمنت- تبسة- وهيكلها التظيمي	185
المطلب الأول: التعريف بشركة الاسمنت	186
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	191
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي الهرمي المستهدف	194
المبحث الثاني:مدخل المحاسبة التحليلية التقليدية في مؤسسة الاسمنتتبسة-	202
المطلب الأول: مراحل تطبيق المحاسبة التحليلية	202
المطلب الثاني: تنظيم المحاسبة التحليلية	206
المطلب الثالث: القوائم المالية التحليلية	213
المبحث الثالث: مدخل ABC/M في مؤسسة الاسمنت-تبسة-	217
المطلب الأول: إعداد خطة العمل الميدانية	218
المطلب الثاني: تنفيذ خطة العمل	224
المطلب الثالث: استخلاص النتائج وترجمتها إلى قرارات استراتيجية	230
الخاتمة	237
الملخصات	239
قائمة المراجع	242
الملاحـــــق	247

فهـرس الجـــــداول:

رقم الجدول	عنـــوان الجـــــدول	الصفحة
1	جدول رقم 1: مراحل الفعل الإرادي	8
2	جدول رقم2: قائمة مراقبة أنشطة القرار	18
3	جدول رقم3: أنماط مجموعات القرار	24
4	جدول رقم4: مؤشر أداء المؤسسةEC.	104
5	جدول رقم5: أنواع لوحات القيادة	105
6	جدول رقم6: لوحة القيادة التوجيهية	106
7	جدول رقم7: التكلفة الحدية لسلسلة الإنتاج	132
8	جدول رقم8: المعلومات الخاصة بكل نشاط	141
9	جدول رقم9: مثال عن بطاقة إحصاء أزمنة و الكميات المنتجة	142
10	جدول رقم10: مصفـوفة الأنشطـة / مسببـات استهـلاك المـوارد	143
11	جدول رقم11: مصفـوفة الأنشطـة- مسببـاتها	145
12	جدول رقم12: تبسـيط مصفـوفة الأنشطـة – مسببـاتها	146
13	جدول رقم 13: صورة عن الأنشطة المشكلة لثلاثة عمليات متعلقة ومعالجة الطلبيات	147
14	جدول رقم14: مثال عن الروابط بين المصالحة التجارية والمصالح الأخرى في مؤسسة صغيرة ومتوسطة	148
15	جدول رقم15: الموارد الموزعة داخلعملية معالجة الطلبيات (بالساعات)	150
16	جدول رقم16: حساب النتائج عن كل نشاط للمؤسسةPresse.	151
17	جدول رقم17: بطاقة سعر التكلفة الوحدوية للمنتجA.	152
18	جدول رقم18: حساب النتائج الإجمالي حسب النشاط لمنتجين	153
19	جدول رقم19: يبين المعطيات الخاصة بكل محرك	169
20	جدول رقم20: يبين تحليل طبيعة التكاليف غير المباشرة	170
21	جدول رقم21: يبين النتائج المتحصل عليها من التقييمات السابقة	171
22	جدول رقم22: نتائج هندسة القيمة	172
23	جدول رقم23: نتائج التحليل الوظيفي للقيمة.	172

24	جدول رقم24: التكاليف المتوقعة الناتجة عن التغيرات المطبقة	173
25	جدول رقم25: حساب معدلات المركز	177
26	جدول رقم26: حساب معدل المنتج الأساسي.	178
27	جدول رقم27: حساب مؤشرات المراكز.	179
28	جدول رقم28: حساب مقابلUVA من المنتج.	179
29	جدول رقم29: تقييم إنتاج الفترة بعدد وحداتUVA.	180
30	جدول رقم30: تقييم تكلفةUVA.	181
31	جدول رقم31: تقييم تكلفة البيع.	181
32	جدول رقم32: مقارنة بين طريقتيABC وUVA .	182
33	جدول رقم33: الأقسام الرئيسية	208
34	جدول رقم34: الأقسام الثانوية	208
35	جدول رقم35: الأقسام الملحقة	209
36	جدول رقم36: الأقسام الثانوية الجديدة	210
37	جدول رقم37: توزيع الموارد على الأقسام التحليلية	223
38	جدول رقم38: التوزيع الزمني السنوي	224
39	جدول رقم39: أنشطة المديرية العامة	225
40	جدول رقم40: أنشطة الإدارة التجارية	226
41	جدول رقم41: أنشطة ادارة الموارد البشرية	226
42	جدول رقم42 : أنشطة ادارة المالية والمحاسبة	227
43	جدول رقم43: أنشطة مديرية الاستغلال	227
44	جدول رقم44: توزيع الأقسام على العمليات	229
45	جدول رقم45: توزيع الموراد على العمليات	229
46	جدول رقم46: توزيع الموارد على الانشطة والعمليات	231
47	جدول رقم47: حسابات النتائج عن كل عملية	234

فهـرس الأشـــــــكال:

رقم الشكل	عنـــوان الشكـــــــل	الصفحة
1	شكل رقم1: مصفوفة التوليفات الملائمة	12
2	شكل رقم2: نموذج افتراضي للقرار	16
3	شكل رقم3: تصنيف الأهداف	20
4	شكل رقم4: تحليل الحلول (Kepner/Tregoe)	21
5	شكل رقم5: تشكيل الاستراتيجية	32
6	شكل رقم6: سيرورة اعداد المخطط الاستراتيجي	35
7	شكل رقم7: سلسلة القيمة حسبPorter	44
8	شكل رقم8: السيرورات اللوجستية والسيرورات الهندسية	45
9	شكل رقم9: نموذج التحليل لمصفوفةSwot	50
10	شكل رقم10: الهيكل المتعدد الفروع لاتخاذ القرار	55
11	شكل رقم11: النشاط حلقة أساسية في المنظمة	66
12	شكل رقم12: العمليات الداعمة	68
13	شكل رقم13: العمليات والقيمة	70
14	شكل رقم14: أنظمة القرار وأنظمة المعلومات	89
15	شكل رقم15: التحليل الاستراتيجي للتكاليف	91
16	شكل رقم16: التكلفة المتغيرة المتزايدة	125
17	شكل رقم17 : التمثيل البياني لعتبة المردودية	128
18	شكل رقم 18 : عتبة المردودية مع الزمن	129
19	شكل رقم 19 : عتبة المردودية لنشاط متعدد المنتجات	130
20	شكل رقم 20 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت- تبسة-	192
21	شكل رقم 21 : الهيكل التنظيمي المستهدف للسنوات2009-2011	195
22	شكل رقم 22 : مديرية الاستغلال	197
23	شكل رقم 23 : الإدارة التجارية	198
24	شكل رقم 24 : إدارة الموارد البشرية	199
25	شكل رقم 25 : إدارة التموين	200

26	شكل رقم 26 : إدارة المالية والمحاسبة	201
27	شكل رقم 27 : إدارة التطوير	202
28	شكل رقم 28 : العمليات الإنتاجية	207
29	شكل رقم 29: تحديد إشكالية المؤسسة	219
30	شكل رقم 30: تحديد المدخل	219
31	شكل رقم 31: مدخلABM	220
32	شكل رقم 32: قيادة الأنشطة	220
33	شكل رقم 33: تحسين نمط التنظيم	221

المقدمـــــة :

أدت التحولات العميقة التي فرضتها الوقائع الاقتصادية والأبحاث العلمية إلى إعادة النظر في موضوعي التحليل الاستراتيجي وإدارة الأعمال بفعل التداخل الكبير فيما بينهما. فكان لابد من إيجاد حلول توفيقية وعملية كتجسيد تقني لهذا التداخل. ولعل مجال مراقبة التسيير وفر ميدانا خصبا للأبحاث في هذا الإطار والتي سمحت بدورها بالرقي به إلى المستوى الاستراتيجي.

ففي نهاية السبعينيات، تموضعت المؤسسات في أسواق اتسمت بالطلب الفائق للعرض والسياسات الحمائية التي جعلتها مستقرة نسبيا. وعندها تلخصت المشكلة في البحث عن التنسيق بين قدرات المنشأة مع بيئتها. فكان ظهور الميزة التنافسية مرتكزا على الاختيار المحصور بين استراتيجية السيطرة عن طريق التكاليف وبين استراتيجية المفاضلة من خلال النوعية.

وساهمت التطورات التكنولوجية التي ميزت سنوات الثمانين في حدوث تحولات عميقة في سياسات المنشآت كاستجابة لواقع جديد وهو عدم اعتبار النمو كمعطى بسبب تباطئه وحتى جموده في بعض الأحيان على مستوى الأسواق. وبعبارة أخرى وصول الأسواق لمستوى من النضج تصبح عنده الوضعيات التنافسية غير قابلة للتغيير. وهذا يعني الثبات في توزيع الحصص السوقية كنتيجة نهائية تستقر رغبات المستهلكين فيصبح كل تغيير على مستوى المنشأة دون جدوى بسبب تساوي تكلفته مع عوائده.

ولمسايرة هذه التطورات كان لابد على المؤسسات من كسر حواجز السوق المحلية والبحث عن أسواق جديدة في إطار م ا يسمى بالعولمة. وبذلك أصبحت البيئة أكثر تقلبا ومتسمة بعدم الاستقرار وصعوبة التنبؤ، كدليل عن كل هذا التسارع، التجديد التقني وتنوع المنتجات التي تميزت بدورة حياة قصيرة.

كنتيجة مباشرة للتطور التكنولوجي، عدلت المؤسسات في أنماط إدارتها من خلال تطوير تنظيمها. فقد تراجعت اليد العاملة المباشرة لصالح ارتفاع في الكثافة الرأسمالية كما وتزايد النفقات على البحث والتطوير. ويمكن القول إن الطريقة التقليدية

التي كانت تجمع بين سعر التكلفة مع كل من الخبرات المتراكمة ومنحنيات التمهين لليد العاملة، لم يعد بإمكانها إعطاء نتائج مقنعة بل أصبحت دون جدوى. فلم تعد خبرة المؤسسة كافية لحماية الميزات التنافسية كنتيجة لإدراك منافسيها.

وبالنظر إلى الأدوار الجديدة أمام هذه المعوقات، كان لابد من تعديل مشكلة الإستراتيجية وجعلها مناسبة للرهانات الجديدة. وبذلك الفكرة الإستراتيجية حول مدخلين هما: المدخل السببي والمدخل المرتكز على الموارد.

يرتكز المدخل السببي على التوفيق بين الموارد المتاحة وبين متطلبات السوق. فلا يجب الاكتفاء بالدفاع عن الميزة التنافسية اعتمادا على منطق الحجم والمفاضلة فقط، بل يجب إضافة أبعاد أخرى كالزمن، المرونة والتجديد. فأصبح من الضروري على المؤسسة تبني توجهات إستراتيجية تزاوج بين المفاضلة والاقتصاد في التكاليف.

أما المدخل المرتكز على الموارد فيتبنى منطقا مختلفا تماما. فالمسألة لا تتوقف على قيام المؤسسة بقياس ما يمكنها فعله على مستوى قطاع معين، بل ما تزيد أن تفعله.

ينبغي أن تمر تطلعاتها التوسعية بالتعبير عن رغبة إستراتيجية، وهي تحقيق الميزة التنافسية من خلال عرض ما ينتجه منافسوها ولكن بطريقة مختلفة وخلق أسواق جديدة بخلق منتجات تستجيب لرغبات توصف بأن المستهلكين أنفسهم لم يكتشفوها بعد. ويختلف المدخلان السابقان من حيث تعبيرهما عن نمطين مختلفين في صناعة القرار: فللأول توافقي والثاني جري، لكن ما يجب الانتباه له هو تبنيهما لنفس منطق تخصيص الموارد أو العمليات. ويلجأ المدخل السببي لمقاربة سلسلة القيمة أين يساهم كل نشاط في الوضعية النسبية للمنشاة من حيث تخفيض التكاليف وإرساء قواعد المفاضلة. ويلجأ المدخل المرتكز على الموارد للكفاءات المركزية التي تتجسد عبر الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة وتصميم أنشطتها.

وهذا ما سمح ببروز عملية تحليل نظام التكاليف كوسيلة لتوفير المعطيات الضرورية لمعالجة مشكلة تخصيص الموارد داخل المؤسسة الاقتصادية، حيث يتم

إعداد جملة من العمليات في إطار مراقبة التسيير من أجل أمثلة التكاليف والرفع من فاعلية وفعالية العمليات.

ترتكز مراقبة التسيير على جملة من الوسائل بعضها تقليدي كالمحاسبة التحليلية ووسائل الفحص المعتمدة في التخطيط الاستراتيجي، والبعض الآخر حديث كتحليل التكاليف من خلال الأنشطة والعمليات، إضافة إلى وسائل الفحص المعتمدة في الإدارة الإستراتيجية. إن التوجه نحو تبني الوسائل الحديثة لمراقبة التسيير هو ضرورة يمليها دور مراقب التسيير باعتباره حلقة وصل بين الإدارة العامة والإطارات التنفيذية بحيث يلعب دورا هاما في صناعة القرار الإستراتيجي، وفي وضعه حيز التنفيذ ومراقبة تطبيقه.

وهذه الحقيقة تؤدي إلى ملاحظتين أساسيتين: الأولى عن عدم تلاؤم مراقبة التسيير مع التكنولوجيا المطبقة، والثانية حول مدى صلاحية مراقبة التسيير في تنظيم المؤسسات.

ويقضي المنطق إعادة النظر في الوسائل المحاسبية استجابة للخيارات التكنولوجية لكن في إطار تحول سيروراتي ناتج عن الخيارات الإستراتيجية. وانطلاقا من هذا السياق، يتجه النقاش إلى تحديد درجة ملاءمة مراقبة التسيير مع صناعة القرار الاستراتيجي.

مشكلة البحث:

تميز التحليل الإستراتيجي في مرحلته الأولى بالتركيز على تحسين تنافسية المؤسسة والبحث عن منافذ جديدة، وعرفت هذه المرحلة باسم التخطيط الإستراتيجي. وقد أدى التطور الكبير في الممارسات التنظيمية والتجديد التكنولوجي والصناعي إلى تحول التركيز نحو الرفع من قدرة المؤسسة على التأقلم مع التغيرات البيئية. وسميت هذه المرحلة بالإدارة الإستراتيجية، بالتالي التوجه نحو تثمين العملية الإستراتيجية بحيث لا ينظر إليها فقط من زاوية علاقات المؤسسة مع بيئتها الخارجية بل تتعداها إلى أنماط العلاقات الموجودة داخل المؤسسة نفسها.

من هنا تتجلى ضرورة إعادة النظر في أنشطة المؤسسة باعتبارها المحدد الرئيسي لهذه العلاقات الداخلية من خلال إعادة تقسيمها وفق منظور إستراتيجي.

وقد ظهرت الطرق الحديثة لمراقبة التسيير كرد فعل للانتقادات الموجهة للطرق التقليدية لتحليل التكاليف، وكاستجابة لحتمية التوجه نحو التخصيص الأمثل لموارد المؤسسة من خلال الدمج بين الفعالية الإنتاجية والفعالية التخصيصية، بغرض التوفيق بين الموارد المستهلكة والنتائج المحققة، باعتبارهما محورين رئيسيين في الإدارة الإستراتيجية.

إن مسألة صناعة القرار كموضوع رئيسي في الإدارة الإستراتيجية، يتسم بالتعقيد خلافا لما يتصوره البعض على أنها عملية ذهنية تتموضع على المستوى الاستراتيجي. فشتان بين وضع الاستراتيجية كخطة، وبين تنفيذها وبثها على المستوى العملياتي. ويبدو أن العناصر المشكلة للطرق الحديثة لمراقبة التسيير قد تمكننا من تقليص الهوة بين المسائل القيادية والمتطلبات العملياتية في إطار صناعة القرار الاستراتيجي.

من خلال كل ما سبق يمكن طرح مشكلة البحث الرئيسية في السؤال الأتي:

ما هو دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرار الإستراتيجي؟

وتتفرع عن هذا السؤال أسئلة فرعية، هي:

- ما هي حيثيات التطور المرحلي لتحليل التكاليف؟
- ما مدى محدودية المحاسبة التحليلية التقليدية؟
- ما مضمون الطرق الحديثة لمراقبة التسيير؟

وكيف تسهم هذه الطرق في صناعة القرارات الإستراتيجية؟

- ما هو واقع استخدام تحليل التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وهل يمكن تطبيق الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في هذه المؤسسات؟

أهمية البحث:

تفرض التحولات التي تفرضها البيئة المحلية والدولية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تتبنى جملة من الطرق الحديثة في مجال التحليل الإستراتيجي، ووضع الإطار المناسب لتطوير الأدوات اللازمة التي تتخلى عن مدخل التخطيط الإستراتيجي اعتمادا على مقارنة الوضعيات الحالية بالوضعيات التاريخية، لصالح

مدخل الإدارة الإستراتيجية الذي يعتمد على توجيه أفعال وردود أفعال المؤسسة تجاه المستقبل. وبالتركيز على جانب قياس الأداء للحكم على مدى نجاعة عمليات صنع القرار الإستراتيجي، فمن المؤكد أن الأدوات التي تجمع بين قياس الأداء وتوجيه الممارسات الإستراتيجية هي تلك المعتمدة في مجال مراقبة التسيير.

ويرتبط استخدام محاسبة التسيير أو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية ارتباطا وثيقا بالحاجة إلى مراقبة تسيير المنظمات، وبالموازاة مع التطور الصناعي وتنظيم العمل لم تصبح الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية تعتمد على مدى قدرتها على التجديد والتأقلم مع التطورات التي تفرضها البيئة الخارجية فقط، بل أصبحت تعتمد أيضا على مدى المرونة التي تتيحها عملية دمج الإستراتيجيات مع قرارات التسيير العملياتية. وعلى هذا الأساس لم يعد كافيا الحديث فقط عن تحديد التكلفة بشكل دقيق إذ أصبح من الضروري توجيه سلوكات الأفراد المسؤولين عن إدارة العمليات، وفقا للنتائج التي يحققونها، هذا ما أدى إلى بروز أهمية التطرق إلى مدخل التخطيط الاستراتيجي.

أهــداف البحــث:

- إبراز مكانة الرقابة الإستراتيجية من التطور المرحلي الذي ميز التحليل الاستراتيجي.
- تحديد الأدوار الحديثة لمراقبي التسيير.
- تحديد الأسس العملية لتطبيق الطرق الحديثة لمراقبة التسيير.
- الربط بين صناعة القرار والتنفيذ العملياتي في المؤسسة الاقتصادية.
- الوقوف على السلوك الاستراتيجي كمؤشر لقياس الأداء في المنظمة.

أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

دوافع ذاتية:

محاولة توظيف المعلومات التي تحصلت عليها من دراستي في التدرج وما بعد التدرج في مالية وجباية المؤسسة، إضافة إلى توظيف ماكتسبته من التجربة العملية في مجال المحاسبة، للاستفادة منها في مجال البحث العلمي.

دوافع موضوعية:

– محدودية نظرة مسؤولي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تجاه عمليات التحليل الاستراتيجي، باعتبارها لا تخرج عن التصور التقليدي بأن الفعل الاستراتيجي لا يخرج عن إطار علاقة المؤسسة ببيئتها الخارجية.

– محاولة لإبراز دور المداخل الحديثة في تحليل التكاليف في الرفع من الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية بشكل عام وفي الجزائر بشكل خاص.

منهـج الدراسة:

للإجابة على الأسئلة المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وأبعاده واختبار فرضياته سيتم اعتماد المنهج الوصفي إلى جانب منهج دراسة حالة، ومن أدوات البحث التي سيتم الاستعانة بها: المقابلة الشخصية والاستمارة، إضافة إلى البيانات والقوائم المالية المتاحة لدى مؤسسة الإسمنت: تبسة.

هيكل البحث:

يتناول الفصل الأول التطور الذي طرأ على طرق التحليل الاستراتيجي والتداخل الذي واكب هذا التطور مع موضوع صناعة القرار في المؤسسة، مبرزا التجسيد العملي لهذا التداخل في إطار الرقابة الاستراتيجية. لذلك تم اختيار عنوان الفصل الأول: أهمية التحليل الاستراتيجي في صناعة القرار.

أما الفصل الثاني، سيعالج الدور الحديث لمراقبي التسيير الذي يميزه ضرورة التحكم بالطرق الحديثة لمراقبة التسيير باعتبار محدودية الطرق التقليدية، وتحديدا المحاسبة التحليلية التقليدية. ومن هذا التصور كان عنوان الفصل الثاني مراقبة التسيير الاستراتيجي.

والفصل الثالث يتناول واقع استخدام الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية في مؤسسة جزائرية ألا وهي مؤسسة الاسمنت – تبسة، ودراسة إمكانية تطبيق طريقة التكاليف المرتكزة على الأنشطة كمدخل حديث في تحليل التكاليف. لذلك تم اختيار عنوان الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت – تبسة.

مقدمة الفصل:

تعمل منظمات الأعمال في بيئة تتميز بالتغيير والتعقيد الذي يدفعها إلى تشكيل إستراتيجية من أجل تحديد النظرة المستقبلية، وتجسيد الأهداف التي تعمل على تحقيقها.

وهذه الاستراتيجيات تكون مبنية على قرارات يتم اتخاذها في المؤسسة بناءً على تحليل وتقييم العديد من البدائل المتاحة واختيار أفضلها من ناحية إمكانية التطبيق . إلا أن عملية اتخاذ القرار لا تتسم بالسهولة، فقد تحتاج إلى دراسات من قبل المديرين والمستشارين بغرض الزيادة في موضوعيتها. وتختلف عمليات صناعة القرار من مؤسسة إلى أخرى وذلك بحسب المشكلة المطروحة، حجم المعلومات المتوفرة وأهمية القرار في المؤسسة. كما تستخدم عدة تقنيات نوعية وكمية في صناعة القرار، التي تعتبر مرشدا بالنسبة للمديرين.

خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى مفهوم سيرورات القرار مبرزا التداخل بين هذا المفهوم مع مفهوم التحليل الاستراتيجي في إطار تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: عناصر صناعة القرار

يتطلب الخوض في مسألة صناعة القرار ضبطا مفاهيميا دقيقا لتجاوز فكرة اتخاذ القرار كمفهوم نقطي والتركيز على تحليل القرار كظاهرة مركبة من عدة عناصر ومؤطرة في شكل نظامي.

المطلب الأول: تحليل ظاهرة القرار

يمكن التطرق لموضوع القرار كظاهرة وليس كمفهوم، لذلك جاء عنوان المطلب الأول "تحليل ظاهرة القرار" إذ لا يوجد تعريفا مفاهيميا للقرار بل تحليلا للقرار كظاهرة يصعب أحيانا فصلها عما يسمى الفعل الإرادي أو البراكسية "*Praxéologie*".(*)

1- القرار والفعل الإرادي (البراكسية)

للاقتراب من تحليل ظاهرة القرار يجب أن نعرف كيف نظمها في إطارها العملياتي تجنبا للخلط مع مفهوم الفعل الإرادي . فالقرار عبارة عن "خيارات تتخذ في الأنظمة الاجتماعية للفعل الإرادي التي تعتبر إحدى الحلقات المكونة للسلسلة الشاملة

* "*Praxis*" كلمة إغريقية تعني الحركة أو الفعل.

للتسيير".[1] ويؤدي القرار دور المؤشر الذي يسمح بوضع الخيارات وتوجيه حياة المنظمة سواء تعلق الأمر بمسائل جوهرية أو بأخرى ثانوية. ويمكن تقديم سيرورة الفعل الإرادي في شكل جدول يضاف إليه التحليل النمطي لمفهوم المشكلة وكيفية معرفتها وطرق حلها.

1.1- مراحل الفعل الإرادي:

يتعلق الأمر بثلاثة مراحل أساسية: التحضير، القرار ثم التنفيذ. و قام *Wolfgang H.Staehle*[2] بتقديم هذه المراحل في شكل جدول:

جدول رقم 1
مراحل الفعل الإرادي

تشكل إرادة الفعل	1- مرحلة المشكلة	تعريف الأهداف
	2- مرحلة البحث	تحضير القرار تخطيط مسبق
	3- مرحلة الحكم/التقييم	
	4- مرحلة القرار	قبول خطط اتخاذ القرار
تجسيد الفعل	5- مرحلة الإعداد	وضع أسس الفعل
	6- مرحلة الرقابة	دراسة النتائج مقارنتها مع القرار

Source: *Gaston Cuendet,* ***Dynamique de la gestion****, volume II, (Lausane: Presses Polytechnique Rouraudes, 1982), P.61.*

من خلال هذا الجدول يمكن أن نستنتج أن مراحل الفعل الإرادي تنقسم إلى مرحلتين رئيسيتين: مرحلة تشكل إرادة الفعل ومرحلة تجسد الفعل ولكل مرحلة جملة من الخطوات في شكل برنامج. ففي البداية عند مواجهة المشكلة وتعريفها يتم تحديد الأهداف ومن ثم تحليل الوقائع، تقييم، تعريف وجرد كل الحلول الوقائع، تقييم، تعريف وجرد كل الحلول الممكنة وبعد ذلك يتم اختيار أفضل هذه الحلول خلال نفس هذه المرحلة يتم تقدير المشاكل المحتملة في محاولة لاستباق الحلول الممكنة . وفي المرحلة الثانية يتم تجسيد الفعل في حد ذاته فهي تشمل كل عمليةِ الاتصال وخطة العمل إضافة إلى الرقابة على نتائج الفعل.

1- *Gaston Cuendet,* ***Dynamique de la Gestion****, volume II, (Lausane: Presses Polytechnique rouraudes, , 1982), P.61.*

2- *Wolfgang H.Staehle* هو اقتصادي ألماني. درس مجال الأعمال وتركزت أبحاثه حول النظرية الإدارية. كما أسس معهد الإدارة المتخصص في مجالات التنظيم والقيادة. يعتبر *Staehle* أحد المنظرين الكبار في مجال التخطيط الاستراتيجي. ولمزيد من التوضيح، أنظر: *www.wikipedia.org*

نستطيع أن نستنتج من الجدول أن القرار يمثل حدا فاصلا بين التحضير للفعل والفعل في حد ذاته.

كما قدم *Jaques Mélèse*[1] تعريف للقرار بقوله القرار عبارة عن سلوك إنساني يعمل على الاختيار في حالة وجود معلومات جزئية.[2] والقرار عبارة عن مجموعة من الأعمال المختارة بطريقة عقلانية من بين الإمكانات المتاحة، للتقليص من معدل عدم الملاءمة المحسوس في المشكلة. ويفترض هذا الاختيار معالجة المعلومات حسب معايير خاصة مع الرغبة في التحقيق.[3] أما *Henry Mintzberg* فيرى أن القرار عبارة عن مسار يخضع باستمرار الاختيارات.[4]

2- أنماط المشاكل:

يقصد بالمشكلة مسألة تتطلب الحل بطريقة علمية أو منهجية (ميدان الجبر والهندسة)، لكن في إطار النظام الاجتماعي للفعل الإرادي يختلف الأمر تماما، حيث أن المشكلة تصنف إلى صنفين: مشاكل البحث ومشاكل الفعل.[5]

1.2- مشاكل البحث:

المقصود بها المسائل التي لا ينجر عن حلها أفعال فورية، فالأبحاث في المؤسسة الاقتصادية تصنف ضمن هذا النوع من المشاكل، حيث لا يؤدي حلها – حتى لو كان ذلك وفق طريقة منهجية– إلى حدوث أفعال في النظام الاجتماعي.[6]

2.2- مشاكل الفعل:

تتطلب دورة الحياة الأنظمة الاجتماعية للفعل الإرادي اتخاذ قرارات من خلال اختيار مسار من مسارات الأفعال الإرادية، في مثل هذه الحالة التي يواجهها الم ديرون، يكون للزمن دور بالغ الأهمية، فكل تأخير في حل المشكلة يمكن أن يؤدي إلى كارثة.

---

1 - يعتبر *Jaques Mélèse* احد أعمدة ميدان بحوث العمليات في فرنسا، وذلك منذ 1955. وهو من أحدث طريقة التفكير النظامي في المنظمات حيث أصدر بحثه تحت عنوان "التحليل المقياسي للأنظمة (*AMS*)" سنة 1971 وكانت فكرته الأساسية هي الانتقال من المستوى الاستراتيجي والهيكلي إلى المستوى العملياتي ومراقبة التسيير. ولمزيد من التوضيح، أنظر: *www.performancezoom.com*

2- Cited by Charon J.L,Separi.s, ***Organisation et Gestion de L'entreprise*** *, (Paris: Dunod, 1998), P.284.*

3-Ibid.

4-*Ibid., P.285.*

5 -*Cuendet, Op.cit., P.62.*

6 -*Ibid., P.63.*

1.2.2- تعريف مشاكل الفعل:

اهتم بعض الكتاب بإعطاء تعاريف للوضعيات الحرجة التي تواجهها الأنظمة الاجتماعية للفعل الإرادي، من بين هذه التعاريف ما يلي:

أ. *Charles Kepner* و*Benjamin Tregoe*: [1]

توجد المشكلة كلما حدث انحراف عن المعيار المنتظر، الوضعية الحرجة الحقيقية لا تحدث إلا عندما لا يتطابق المسار الفعلي مع المسار المتوقع، فالتباين بينهما قد يضر بالمنظمة، كما يجب أن يكون هذا التباين مهما إلى حد كاف ليدفع شخصا ما للتفكير في الإجراءات التصحيحية. [2] هذا التعريف يخص فقط المشاكل التي تواجهها الأنظمة الاجتماعية للفعل الإرادي ولا يمكن تطبيقه على المسائل الاعتيادية لحياة الأفراد.

ب. ***Caude*:** يعرف *Caude* المشاكل بأنها كل وضعية حرجة لا يمكن تخطيها بشكل حدسي.[3] وبصفة عامة توجد المشكلة عندما يطرح سؤال أو عدة أسئلة لا يمكن الإجابة عنها أو إبداء رد فعل تجاهها بشكل فوري، فتعريف *Caude* إذن يشمل كل النشاطات التي تتطلب اختيارا، مثل أنشطة التخطيط في المنظمات.[4]

3- طبيعة وأبعاد المشاكل:

تكون المشاكل ذات طبيعة بسيطة أو معقدة، حسب خبرة الشخص الذي ي درس الظاهرة، لذلك يتسم هذا التصنيف بدرجة عالية من الذاتية . ويمكن القول أن المشكلة البسيطة هي تلك التي يمكن أن يقابلها حل فوري أو رد فعل مباشر . أما المشكلة المعقدة فهي تلك التي تتطلب وقتا أطول لحلها.

---

1 - يعرف كل من *Charles Kepner* و *Benjamin Tregoe* من خلال شركتهما متعددة الجنسيات *Inc* المتخصصة في الاستشارة في مجال إدارة الأعمال والتكوين. والتي أسساها سنة 1958. وعرفا أيضا بأبحاثهما حول ترشيد العمليات التقنية حيث أثمرت بإصدارهما لكتاب عنوانه "المسير العقلاني" سنة 1965 وكتاب "المسير العقلاني الجديد" الصادر في ديسمبر 1997. في بداية مشوارهما، عملا كمستشارين لدى وزارة الدفاع الأمريكية وبالتحديد على مستوى القوات الجوية. وكانت مهمتهما إعداد مرشد لأنظمة الدفاع الجوي. وكانت هذه نقطة انطلاق أبحاثهما بعد ملاحظتهما للصعوبات التي تواجه صاحب القرار في تحليل المشاكل المتعددة خلال وقت ضيق جدا. ولمزيد من التوضيح، أنظر: *www.inventive-design.net.*

*2-Hank marquis; «**Thinking about problems : Kepner-tregoe**» (june 21, 2006), www. itsmsolutions.com.*

3- Cited by Cuendet, Op. Cit., P.66.

4 – Ibid., P.67.

وتتسم الوضعيات الحرجة التي يخلقها الأفراد في المنظمات بالتعقيد لأنها تؤدي إلى تدفق في القيم *Values*، إلى تغير في التصرفات والسلوكيات وبصفة أشمل تؤدي إلى إقحام عناصر عديدة غير قابلة للترجيح تمنع الوصول إلى حل عقلاني.

ويمكن تصنيف المشاكل في الأنظمة الاجتماعية للفعل الإرادي حسب بعدها نسبة إلى الهيكل الاجتماعي ككل. فنسبة إلى المستوى الذي يتم معالجة هذه الأنظمة، يتم ترتيب المشاكل حسب تكلفة الخطأ: في حالة حدوث خطأ في معالجتها، ما هي التكلفة التي يتحملها النظام الاجتماعي للفعل الإرادي؟ وفق هذا المنظور يمكن لصاحب القرار أن يشرك العوامل السابقة الذكر (تصنيف المشاكل: صعبة، معقدة) مع عامل تكلفة خطأ المعالجة من أجل اتخاذ القرار الأمثل.

4- منهجية دراسة الحلول:

يجب الإشارة إلى ضرورة استعمال منهجية ملائمة عند دراسة الحلول، ومن هذه المناهج ما افترضه *Zwicky*، الذي يؤكد على ضرورة التركيز على التنسيق بين أهمية وصعوبة المشكلة مع الوسائل المستعملة.

ويرتكز هذا المنهج على ثلاث مراحل:

1.4- تحديد مدى الوضعية الحرجة:[1]

تنتمي المشاكل التي قد يواجهها النظام الاجتماعي للفعل الإرادي إلى إحدى الفئات الثلاثة الآتية:

أ. الفئة (أ): مشاكل متعلقة باستمرارية المنظمة، فأي خطأ قد يعرض المنظمة للخطر، فمثلا عند صانع سيارات قد يشكل تصميم سيارة جديدة مشكلة استمرارية.

ب. الفئة (ب): المشاكل التي قد تؤثر سلبيا على المنظمة بدرجة كبيرة، على سبيل المثال الخسارة الكبيرة الناتجة عن ظهور منافس جديد في السوق، وهذه الوضعية تتطلب زمنا طويلا لمعالجتها.

ج. الفئة (ج): المشاكل البسيطة التي لا تشكل خطرا على المنظمة.

---

*1-Zwicky and A.G. Wilson "**New Methods Of Thought And Procedure**" , Pdf, 2009, P.9-10, www.swemorph.com.*

2.4- تحديد "أصناف" الوسائل:

تتميز عملية وضع منهجية وتحديد أصناف الوسائل اللازمين لحل المشاكل بالتقلب والتغير المستمرين. ومع ذلك يمكن تصنيفها إلى صنفين، هما:[1]

أ- في هذا الصنف نجد المناهج التي تتطلب تدخل خبراء يستعملون المعرفة العلمية لدراسة المشكلة، كمثال على هذه المناهج: البحوث العملية، البرمجة الخطية.

ب- يخص المناهج النظامية التي تطبق بوسائل اعتيادية والتي تنتهي باقتراح عدة حلول ممكنة، كحساب المردودية مثلا للمقارنة بين عدة مشاريع.

ج- تضم المناهج المعتمدة على وسائل بسيطة وروتينية انطلاقا من حسابات بسيطة، كدراسة ملف مثلا، وينتهي الأمر بوضع حل أو أكثر.

3.4- استعمال المفاهيم السابقة:

انطلاقا من التصنيفات السابقة الذكر، يمكن لصاحب القرار أن ينظر بشكل انتظامي ومرحلي في كل الصعوبات الممكنة الحدوث حتى لو كانت ذات درجة عالية من التعقيد وذات أثر كبير.

شكل رقم 1
مصفوفة التوليفات الملائمة

مدى المشاكل →

مدى الطرق ↓

	C	*B*	*A*
c	*Cc*	↓ *Bc*	↓ *Ac*
b		*Bb*	↓ *Ab*
a			*Aa*

Source : *Gaston Cuendet,* ***Dynamique de la Gestion****, volume II, (Lausane: Presses Polytechnique rouraudes, 1982), P.68.*

مثلما توضحه المصفوفة في الشكل رقم 1، لو أردنا معالجة مشكلة ذات أثر كبير باستعمال طريقة مبسطة من الصنف *c* في إطار تحليل مبدئي لوجدنا أنه من الممكن أن ترفض المشكلة. أو على العكس استخدام طريقة من الصنف *b* لحلها بمعنى استخدام طريقة أكثر تطورا ولكن بطيئة نسبيا، ويكون العمل المبدئي مهما من حيث وضع حيز

1 - Ibid.

للمشكلة. وفي حالة اتخاذ القرار النهائي وفي بعض الحالات يتم اللجوء إلى الطرق العلمية والرياضية، مثل هذه العملية المرحلية:

$AC \longrightarrow Ab \longrightarrow Aa$، تسمح باتخاذ قرار شراء طائرة تجارية، المرحلة Ac تمكن صاحب القرار من إقصاء الصانعين الذين لا يتلاءمون مع دفتر الشروط، أما المرحلة Ab فتسمح بالتركيز على أقل عدد ممكن من الصانعين من خلال تحليل أكثر تفصيلا. وقد يبقى الاختيار أخيرا بين ثلاثة صانعين ولاتخاذ القرار النهائي عندئذ يتم استعمال المرحلة Aa كأساس للدراسة.

مما سبق يمكن أن نستخلص بأن تحليل القرار كظاهرة يتطلب التفرقة بين اتخاذ القرار كمفهوم نقطي وصناعة القرار كعملية نظامية.

المطلب الثاني: عمليات القرار *Decisions Proces*

إن ال عمليات النظرية للقرار مماثلة لما يسمى الإجراء المنهجي للفعل (*action*)، فهو يتكون من عدة مراحل، بدءا بمرحلة التحضير التمهيدية، ثم مرحلة بدء الفعل (القرار في حد ذاته) وبداية تنفيذه . ويمكن اعتبار تواجد القرار في مجال قوى ثلاثي الأقطاب: التحليل، التخطيط والفعل، التي تشكل كلها العناصر المتغيرة في إطار آلية مستمرة التفاعل.[1]

ويوضح التحليل الأمبريقي بأن أهمية كل مرحلة من المراحل تختلف حسب نمط القرار(مبرمج، مهيكل أو مهيكل جزئيا). [2] وبالنسبة للقرار المبرمج، تستهلك مرحلة التنفيذ جزءا كبيرا من الوقت نسبيا، في حين أن القرارات المهيكلة جزئيا تتطلب جمعا للمعلومات، مما يجعل مرحلة التحضير أكثر أهمية. يمكن تحليل عمليات القرار انطلاقا من مدخلين: المدخل المفاهيمي، والمدخل العملي.

---

*1-Peter.F. Drucker, **Une Décision Efficace**, Traduit par Maudane de Raiguiac-Fraissé, (Paris: Editions Organisation, 2002), P.15.*

2- Ibid., p.17.

1- عمليات القرار الممنهجة:

تتكون هذه العمليات من ثلاثة عناصر، كما وضعها*Dave Ulrich*[1] وهي الإرادة *Intention*، التحرك وتقييم النتائج. لكن من الواضح أن هذه القائمة لا تشتمل على قاعدة كافية للتحليل خاصة من الناحية الوظيفية.[2] ويمكن اعتبار القرار كنموذج تقابلي *Analogic* أو كنظام لمعالجة المعلومات عناصره كالآتي:[3]

- معلومات محفوظة في شكل رموز؛
- معالجو المعلومات مكلفون بالقيام بعملية الفرز والتعريف؛
- برامج أو قواعد تدمج مختلف المعلومات المعالجة ويمكن أن نصف هذه البرامج بأنها لوغارتمية. وبالرغم من هذه العناصر يبقى هذا النموذج يبقى رغم هذه العناصر غير كاف لرسم سلوك صاحب القرار، لأنه يفتقر إلى تعريف مرحلي يجعل منه سيرورة بالشكل الذي يمكن من دراسة القرار.

2- مراحل دراكر *Séquence de Drucker*:[4]

يقترح *Drucker* تقسيما وتحليلا لظاهرة القرار من وجهة نظر وظيفية وذلك على النحو الآتي:

2-1- تعريف المشكلة:

هي المرحلة التمهيدية لتوضيح الوضعية، في محاولة للإجابة عن سؤال هو: ما الأمر؟وهي مرحلة لمعرفة الأفكار ولتأطير المشكلة الماثلة أمام صاحب القرار.

2-2- تحليل المشكلة:

يتم جرد كل العناصر التي تساعد على إعطاء فكرة واضحة حول المشكلة المطروحة: المدى، الدرجة، الخطورة. يتم فحص هذه العناصر وفرزها وتقيمها لاستنتاج القرار الملائم.

---

1 - *Dave Ulrich* هو أحد مؤسسي مكتب الدراسات الأمريكية *RBL* المتخصص في إدارة الموارد البشرية وفي القيادة. له عدة مساهمات في مجال الموارد البشرية حيث ركز في كتاباته على عاملي المنافسة والقيادة. تطرق في أشهر كتبه *Human Ressources champions* ، الصادر سنة 1999، للمهام الأربع الرئيسية في الموارد البشرية ألا وهي: المشاركة في وضع الإستراتيجية في المؤسسة، إدارة التغيير، الإدارة العملياتية، التدريب. لمزيد من المعلومات، أنظر: *www.daveulrich.com*

2- Cuendet, Op. Cit., P.72.
3-Ibid., P.73.
4-Drucker, Op. Cit., P.17.

2-3- البحث عن مختلف الحلول الممكنة:

إذا اقترح حل وحيد للمشكلة فبالتأكيد سيكون هذا الحل هو الأسوأ ، بمعنى أن كل قرار يعكس الذاتية (*Subjectivity*) الخاصة بصاحب القرار ولتجنبها يجب التنبؤ بعدة حلول، كل منها يرتكز على أولوية معينة فالبحث عن تعدد الحلول يتطلب مجهودات كبيرة من صاحب القرار، وعليه أن يتسم بروح الإبداع . وتجدر الإشارة إلى كون هذه المرحلة تجسد مسؤولية صاحب القرار.

3- مراحل*Herman Simon*:

يعتبر سايمون من الباحثين الذين أثروا موضوع عمليات القرار في المنظمات الاقتصادية، فمن خلال أعماله يميز بين ثلاث مراحل أثناء حصول القرار، وهي: التحديد، التشكيل والاختيار. ويمكن تفسير كل منها كما يلي:[1]

3-1- التحديد:

تعني البحث عن الظروف الخارجية للقرار الذي يلي إدراك وجود مشكلة تتطلب اتخاذ قرار ما. ويريد *Simon* من خلال هذا التعريف توضيح أن هذه المرحلة تخص تحليل البيئة وصولا إلى معرفة الظروف المحفزة على للقرار، فعلى صاحب القرار أن يكون متمعنا في بيئته بشكل مستمر.[2]

3-2- النمذجة:

وتخصص هذه المرحلة لمحاولة إيجاد الحلول الممكنة المقابلة للأوجه المختلفة للمشكلة بداية، يتم فحص الوضعية وإعطاء رأي مبدئي عن تطورها، ثم تقسيم المشكلة إلى عناصر، بعد ذلك تنظم المعلومات المحصل عليها وفق شكل تجميعي متناسق. [3] وبالنسبة إلى *Simon*، يؤدي هذا النشاط إلى الاكتشاف، التطوير وتحليل مختلف الأفعال لحل المشكلة.

---

1 - *Hermann Simon* كاتب ورجل أعمال. يرأس مكتب الاستشارات *Simon-Kucher and partners* المتخصص في الاستراتيجيات والتسويق. في سبر آراء أجري في الدول الناطقة بالألمانية، وضع *Simon* في المرتبة الثانية بعد *Peter Drucker* كأفضل المفكرين في مجال إدارة الأعمال. ولمزيد من المعلومات، أنظر: *www.hermansimon.com*

*2-Didier Michel, Céline Mansencal, "**Théories des organisations**", centre de ressources en économie et gestion, , 30 mai 2004, p.2, www, Creg.ac-versailles.fr.*

*3-Michel Fiol, Andreu Sole, "**quelles relations entre science de l'organisation et Management**? Penser La Contribution de Herbert Simon", Groupe HEC, Juillet 2004, p.3, www.hec.fr.*

3-3- الاختيار:

خلال هذه المرحلة يتم اختيار فعل من بين الأفعال التي تم إحصاؤها وتصورها. أما الحل المختار فهو: مدى تحقيق الآداءات المرجوة ومعوقات تحقيق الأهداف. ويستحسن أن يدقق صاحب القرار في تبريراته، حتى إن بقى ضمنيا . ومع ذلك يبقى الاختيار ذاتيا في نهاية الأمر. والقرار في النهاية هو فعل يرتكز على تطبيق المعايير الشخصية لصاحب القرار.[1]

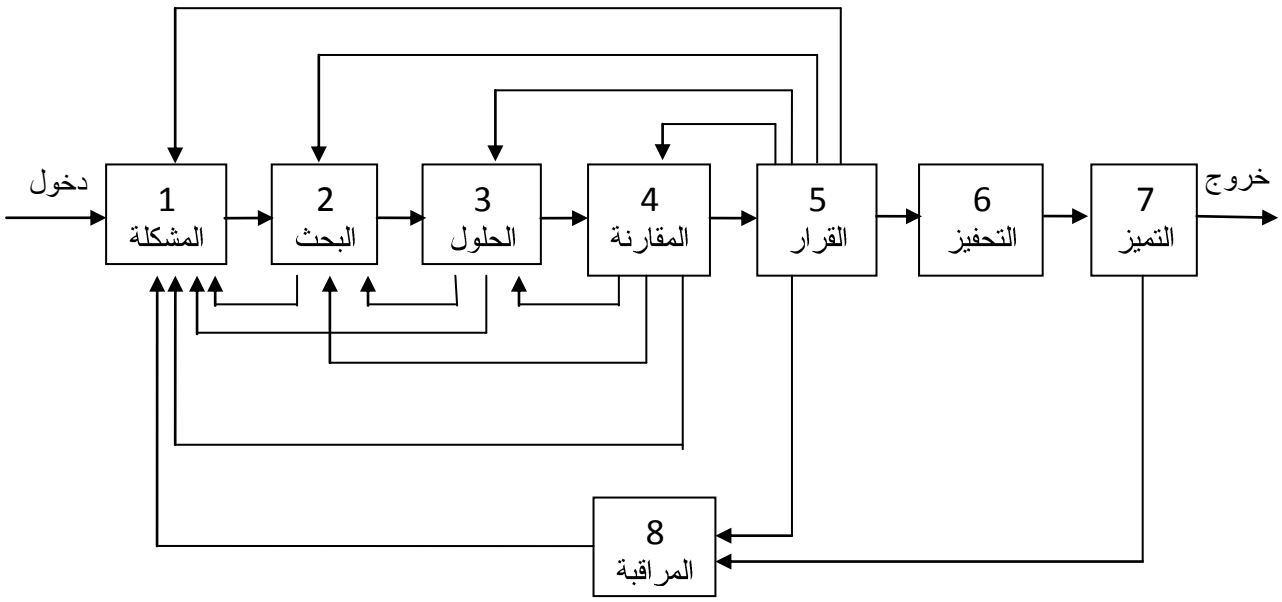
4- الخطوات العملية لعمليات القرار:

يمكن شرح الخطوات العملية لعمليات القرار من خلال التطرق في البداية لموضوع مراحل عمليات القرار ثم تحليل المعلومات، بعد ذلك مكونات القرار، وأخيرا بعض خصائص القرار.

4-1- مراحل عمليات القرار:

يوضح الشكل رقم 2 الأنشطة الضرورية لعملية القرار وهو عبارة عن نموذج افتراضي مبسط وضعه *Wolfgang H.Staehle*.

شكل رقم 2
نموذج افتراضي للقرار



Source: *Gaston Cuendet,* ***Dynamique de la Gestion****, volume II, (Lausane: Presses Polytechnique Rouraudes, 1982), P.92.*

1-Ibid., P. 5.

من خلال الشكل يمكن أن نلاحظ أن المشكلة تمثل نقطة الدخول لسيرورة عمليات القرار وكما يوضحه السهم المتقطع فإن صاحب القرار هو من يدرك المشكلة، يتم إعطاء الأمر للقيام بعملية البحث عن عناصر المشكلة ومن ثم اقتراح الحلول ليتم مقارنتها واتخاذ قرار اعتماد الحل الأمثل ثم بدء القرار بعد إعداد العناصر اللازمة لذلك. وبعد التنفيذ تتم عملية المراقبة للتأكد من بلوغ الأهداف، كما يبين الشكل أيضا أن المراقبة تكون قبلية وبعدية: أي عند مرحلة الدخول (تحليل المشكلة) وعند اتخاذ القرار وعند تنفيذه.

قام *Edwin Rühli*[1] بتلخيص خطوات برنامج القرار في شكل لائحة مراقبة موضحا مدى تعقد ظاهرة القرار:

1 - *Edwin Rühli* أستاذ بجامعة زيوريخ بسويسرا عمل مستشارا لدى الحكومة السويسرية ولدى العديد من المؤسسات السويسرية. سنة 1994 كان أحد الأساتذة المدعوين في جامعة كولومبيا بنيويورك لتدريس مقياس إدارة الأعمال الدولية. وخلال الفترة من 1970 إلى 2000 شغل منصب مدير معهد الأبحاث في إدارة الأعمال الذي أسسه بزيوريخ. له عدة كتب في مجال إدارة الأعمال الدولية وأكثر من 100 مقالة دولية في نفس المجال. لمزيد من المعلومات، أنظر: *www.fh-hwz.ch*

جدول رقم 2
قائمة مراقبة أنشطة القرار

المرحلة 1: تحديد المشكلة	3.3: تقييم الحلول الممكنة
على صاحب القرار أن يفسر النقاط التالية:	1.3.3: قائمة المعايير المستعملة
– الأهداف المرسومة.	2.3.3: مقارنة المردودية
– تخصيص الوسائل.	3.3.3: نتائج النماذج الأخرى
– توجيهات التنفيذ وتحديد الوقت.	4.3.3: الإيجابيات والسلبيات حسب المعايير غير الكمية.
المرحلة 2: تحديد العناصر المحورية	**المرحلة 4: اختيار الحل الأمثل**
إتمام هذه اللائحة بإبراز ظروف القرار:	يعنى به القرار في حد ذاته.
1: التفاعلات الأساسية:	العناصر التالية مكملة للقرار:
1.1: لائحة التفاعلات الأكثر أهمية.	1.4: عرض المتغير المختار.
2.1: طبيعة عملها	2.4: سبب الاختيار
3.1: كثافة عملها	**المرحلة 5: إعلام وتوزيع الأوامر للأعوان**
4.1: مدة عملها	للمرور إلى الفعل، يتم تمرير التوجيهات اللازمة وفق الشكل التالي:
5.1: حدودها	1.5: توجيهات عامة
2: الوسائل المتاحة:	2.5:
1.2: جرد الأشخاص، المواد والموارد الحالية	3.5: الأهداف
2.2: ظروف الجرد	1.3.5: الأهداف الجزئية
3.2: التعديلات والتحسينات المستقبلية	2.3.5: تخصيص الوسائل
3: عوامل التأثير المباشرة:	3.3.5: توجيهات التنفيذ وتحديد الوقت
1.3: لائحة العوامل المباشرة	**المرحلة 6: التنفيذ**
2.3: طبيعة العوامل	بعد تمرير أمر التنفيذ للأعوان، يقوم صاحب القرار بتنظيم عمله الخاص متبعا الخطوة التالية:
3.3: درجة تأثيرها	1.6: توجيهات تنفيذ عمل المقرر في حد ذاته.
4.3: مدة عملها	**المرحلة 7: الرقابة**
5.3: حدودها	الرقابة تسمح بمعرفة مدى احترام الأهداف المرسومة من قبل صاحب القرار بإتباع الخطوات التالية:
4: عوامل معيقة:	1.7: مخطط العمل الرقابي
1.4: معوقات ذات طابع مادي	1.1.7: ما يجب مراقبته
2.4: معوقات من الأشخاص والهيئات	2.1.7: متى يجب أن يراقب
3.4: إمكانية تغيير سلوك هؤلاء الأشخاص.	3.1.7: معايير الرقابة
4.4: الآثار التي تظهر على حل المشكلة.	4.1.7: أهداف الرقابة
المرحلة 3: وضع المتغيرات:	5.1.7: الإجراءات التصحيحية.
العناصر المجمعة أعلاه تسمح بالبحث عن الحلول الممكنة:	
1.3: قائمة الحلول الممكنة	
2.3: الحلول المستبعدة	

Source: *Gaston Cuendet,* ***Dynamique de la gestion****, Volume II, (Lausane: Presses Polytechnique Rouraudes, 1982). P.93.*

والملاحظ أن خطة العمل تشمل سبع أو ثماني مراحل يمكن تجميعها في بعض الحالات البسيطة، فالقائمة أعلاه توضح الإجراءات اللازمة عندما يتعلق الأمر بمسألة بالغة التعقيد. وعلى كل حال من المفيد الالتزام بالمراحل المبينة في القائمة مهما كانت نوعية القرار.

4-2- البحث عن المعلومات:

الجانب الثاني في شرح الخطوات العملية في عمليات القرار يتمثل في البحث عن المعلومات. وهذا ما يضعنا أمام معضلة من الناحية المنهجية، حيث يجب معرفة الكيفية التي سيعتمدها صاحب القرار في جمع المعلومات المفيدة والضرورية. إن الأحكام التي يصدرها صاحب القرار تبقى دوما غير مؤكدة حتى إن كانت مرتكزة على ترتيب محكم للوقائع وتقييم لمختلف الإمكانات، وذلك بفعل عدم التأكد من دقة المعطيات بشكل كامل، فصاحب القرار ينطلق من المعلوم نحو المجهول، بمعنى أن المعلومات الأولية تكون متوفرة على عكس المعلومات المستقبلية، فدور وأهمية المعلومة يتطور خلال البحث.

كل عنصر من المعلومة يؤدي إلى مستوى مختلف من الإدراك . وهذا يجعل بعض جوانب المشكلة المهملة تكتسب أهمية أكثر مع الوقت . هنا تظهر أهمية اللجوء للذاكرة الجماعية للمنظمة (الأرشيف، آراء الخبراء من داخل وخارج المنظمة) في توضيح عمليات القرار يوما بيوم. [1]

بعد جمع المعلومات وتجميعها يجب تكملتها من خلال الفصل بين المعطيات المعدة وتلك المحتملة إضافة إلى فصل المعطيات الموضوعية والمعطيات الذاتية. وهذا كله يرتبط بكفاءة صاحب القرار وأحكامه المسبقة. ويستوجب من المدير الكفء تجنب الوقوع في فخ الذاتية عند تقييمه للمعلومات المحصلة. وهذا لن يكون ممكنا دون تصنيف المعطيات نسبة للقرار: على سبيل المثال، توضيح العناصر المهمة والثانوية وتلك المهملة. وبعد التمحيص والتكميم *Quantification* يحتفظ بالمعطيات الأهم فقط ويشدد *Drucker* على عدم جعل هذه العملية آلية الحدوث، فالتحليل حسبه نتاج فكري إبداعي من خلال فرز المعطيات، والمعلومات المتبقية التي لم يكن بالإمكان جمعها تمثل جانب الخطر.[2]

4-3- مكونات القرار:

القرار المهم هو ذلك الذي لا يمكن تجاوزه مهما كانت الظروف . أما القرار الجيد فهو الذي يكون له حظ وافر في التنفيذ، فمن الناحية الفنية هو قرار تام التنفيذ وليس ممكن

1 -*Drucker, Op. Cit., P. 17.*
2-Ibid.

التنفيذ، بمعنى أنه يمكن أن يكون عمليا بشكل فوري .[1] وليتحقق ذلك يجب توفر الشروط التالية:

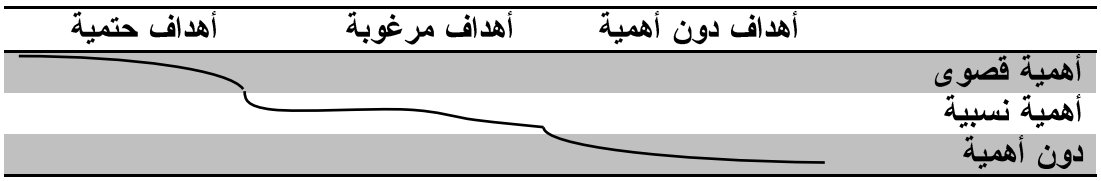
4-3-1- تحديد الأهداف:

تحفظ النتائج والأهداف المسطرة ويعاد تشكيلها انطلاقا من المعلومات المجمعة والمعرفة مع التخلي عن الأهداف غير ممكنة البلوغ بالإمكانات المتاحة الحالية.

4-3-2- تصنيف الأهداف:

بعد تحديد الأهداف يمكن أن نصنفها إلى ثلاثة أصناف: الأهداف الحتمية، الأهداف المرغوبة والأهداف غير المهمة. الأهداف الحتمية تتطلب تبني خيارات تهدف إلى تحقيقها كلها دون استثناء . أما الأهداف المرغوبة فأهميتها متغيرة ونسبية، لكن يجب ترجيح الخيارات المرتبطة بها . وقد قام كل من *Charles Kepner* و *Benjamin Tregoe* بتوضيح ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم 3
تصنيف الأهداف



Source: *Kepner Tregoe-Matrix- Methods, www.12marage.com.*

تصنف الأهداف إلى ثلاثة أقسام: حتمية، مرغوبة ودون أهمية فنسبة إلى تصور صاحب القرار يتم ترجيح الأهداف حسب درجة أهميتها من أجل معرفة شروط القرار الجيد.

من خلال الشكل 3 يتم تبني الحلول الملائمة للأهداف الحتمية بعد فحص المعلومات الخاصة بكل حل مقترح ، بعد ذلك تم اختبار الحلول المتبناة وفقا للأهداف المرغوبة بعد ترجيحها على سلم مرقم من 1 إلى 10: (9 أو 10: مرغوبة جدا، 3 أو 4: مرغوبة قليلا). كل حل يقيم انطلاقا من مدى ملاءمته للأهداف المرغوبة 10 إذا اقتربت من الأهداف بشكل كلي، 5 إذا اقتربت من نصف الأهداف، 1 إذا لم تقترب من الأهداف. بضرب كل من المعاملين، نحصل على نتيجة مقابلة لكل حل ولكل معيار في شكل

1-Cuendet, Op. Cit., P.95.

ملخص، مثلا إذا كان أحد الأهداف هو 3 والحل لا يلائمه بنسبة 50% كنتيجة تكون 5×3 أي 15 من 100. وعلى العكس، الهدف المرجح والمحقق تماما بفعل القرار يمثل نتيجة 10×10=100.

شكل رقم 4

تحليل الحلول (*Kepner/Tregoe*)

				الحل *A*		**الحل** *B*	**الحل** *C*
				.....		.....	.....
الأهداف الحتمية				.....		.....	.....
الأهداف المرغوبة	المعامل	ملائمة	نتيجة	ملائمة	نتيجة	ملائمة	نتيجة
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....

Source: *Takeo Nagashima And Collectif,* ***"Aproposal of Risk indentification Based on the Improved Kepner-Tregoe program and its evaluation"****, International journal of Systems applications Ingineering and developement, Issue 4, volume 2, 2008, P.251 www.wseas.us.*

هذا الترجيح يؤدي إلى تقييم دقيق للحلول بتكميم طريقة ملاءمتها لمختلف الأهداف. أما الحل الذي يمنح أكبر علامة في تحقيق الأهداف المرغوبة ويشبع في نفس الوقت الأهداف الحتمية، يسمى الحل التجريبي ويخضع بعد ذلك إلى تحليل المشاكل المحتملة.

3- الرشادة في عمليات صناعة القرار:

المدير الناجح هو الذي له القدرة على اتخاذ قرارات عقلانية اعتمادا على حدسه أو على التقييم المنطقي للوقائع أو الاثنين معا. إذن يبقى أن يطرح سؤال رئيسي وهو: متى يكون القرار عقلانيا؟

للإجابة عن ذلك ، وبعبارة بسيطة، يكون القرار عقلانيا إذا ما تم تحقيق الأهداف التي تم على أساسها اختيار الوسائل بشكل فعلي وفعال. و في الواقع يهتم الأفراد والمجموعات بكل ما يقوم به الم ديرون من إجراءات فكل واحد منهم لديه مصادر إلهام خاصة به، واحتياجات ومصالح تميزه عن غيره من الم ديرين الآخرين فلكل منهم منظور خاص ومتعدد الأوجه تجاه العقلانية، وقد يعترض بعض الم ديرين في بعض الحالات على القرارات التي يعتبرها الآخرون عقلانية، هذا ما يؤدي إلى افتراض أن العقلانية يمكن أن

تعرف على أنها "أحسن اختيار لمجموعة الوسائل التي تؤدي إلى تحقيق الهدف الذي يبدو مقبولا في النظام القيمي الذي يصنعه الخبير" وكمثال على ذلك، إذا كان الخبير مساهما فنظام قيمه يضع أقصى مردود أو عائد على استثماره كهدف مرغوب وبذلك يمكن تحديد الزمن اللازم لتحقيق الهدف ولكن قد يكون من الصعب عليه في حالة ما إذا اتخذ قرارا عقلانيا قد يكون له تأثير على العائد.[1]

إذ اتخذ مدير قرار تعظيم استثمارات المساهمين بفتح خط إنتاج جديد، ولكن هناك منافس قد سبقه إلى اتخاذ قرار مماثل على مستوى السوق، فهل هذا القرار يعتبر عقلانيا أم لا؟ هناك تعدد في تقدير العقلانية على مستوى مختلف الفروع، فالاقتصادي يرى أن الفعل العقلاني هو الذي يؤدي إلى تعظيم الربح، وتعرف القرارات العقلانية على أنها "هي تلك التي تضمن الاتصال والتنسيق والتحضير اللازم من أجل لم شمل النظام في إطار مجهود ساعي لتحقيق الأهداف المشتركة"، يرى أصحاب النظرة الكمية أن القرار العقلاني هو ذلك الذي يؤدي إلى "أمثلة مردود الوحدة المدخلة".[2]

إن صناعة القرار كعملية نظامية ترتكز أساسا على المجهود الفكري لمجموعة من الأفراد داخل المنظمة. وتحديد العلاقة بين هؤلاء الأفراد هو الذي سيسمح بتأطير الإخراج النهائي للقرار وإيصاله للمنفذين.

المطلب الثالث: أنظمة القرار

مثلما ذكر سابقا فإن ظاهرة القرار تتميز بالتعقيد، والسبب في ذلك يعود إلى التغيرات التي طرأت على بيئته المؤسسة الاقتصادية حيث أن الوضعيات لا تتكرر بشكل دوري كما هو عليه في السابق لما كان الم ديرون يلجأون للذاكرة الجماعية للمؤسسة كعنصر مساعد في اتخاذ القرار . ولم يعد بالإمكان الاعتماد على الماضي في اتخاذ القرارات المناسبة، وبالتالي ضرورة استخدام الطرق والتقنيات الرياضية في صناعة القرار في شكل نماذج كمية إضافة إلى الأنظمة المعلوماتية التي تتطور بشكل سريع.[3]

وحتى يتم تنظيم عمليات القرار وفق شكل متكامل، يتم تبني مجموعة من الطرق المترابطة التي تسهل إعداد إجراءات وعمليات القرار الاعتيادية: "بعد التحليل، وجد أنه

1-*Robert Boyden Lamb,* ***Competitive Strategic Management****, (New Jersey: New York university, 1984), PP. 179-181.*
2 -*Ibid., P.182.*
3 -*Cuendet, Op. Cit., P.98.*

يمكن اعتماد ثلاث فئات من الطرق التي يمكن أن تتحد لتشكل نظام قرار، فنجد القرارات التي تم اتخاذها بمساعدة الخبراء وتلك التي ترتكز على الطرق الكمية للتسيير وفي الأخير استعمال المعلوماتية والإعلام الآلي في صناعة القرار.[1]

1- القرار المرفق بآراء الخبراء:

يكون دور مجموعة العمل أو لجنة الخبراء مهما في صناعة القرار، يبقى أن نعرف كيف يتم تشكيل هذه اللجان وتحديد مجال تدخلها.

1.1- المجموعات المتساوية الأعضاء كعنصر في نظام القرار:[2]

يصعب على المدير سواء كان خبيرا أم لا، معرفة مجمل تفاصيل موضوع نطاق مسؤولياته، أيضا في حالة قرار مهم، من المعمول به إشراك مجموعة من المساعدين في شكل لجنة خبراء. وتقسم هذه المجموعات هذه المجموعات إلى قسمين: لجنة الإعلام ولجنة دراسة المشكلة". يقدم كل عضو من الأعضاء داخل المجموعة رأيا حول المشكلة وليس شرطا أن يكون القرار محصلة لمجموع القرارات الفردية بل هو نتاج للتوجه الجماعي للأعضاء. وتصنف مجموعات القرار نمطيا بشكل يوضح صعوبات وإيجابيات إشراكها في أنظمة القرار، بحيث أن لكل منها توجهين: أحدهما إيجابي والآخر سلبي.

1-Ibid., P. 99.
2-Ibid., P.101.

جدول رقم 3
أنماط مجموعات القرار

اللجنة المنظمة (G):
الرئيس المدير العام يرأس الأعمال دون أن يؤثر على مضمون التدخلات، في مثل هذه المجموعات لا يوجد مشكلة سلطة، فلكل عضو دور واضح. الرئيس يرسم السياسة العامة والبقية يلتزمون بمهامهم، في حالة بروز معضلة ما يتم تبني القرار بالأغلبية ويتم تعيين أحد الأعضاء كمسؤول عن تنفيذ القرار.

اللجنة البيروقراطية (G`):
الاحترام المفرط للنظام واللوائح أثناء الاجتماع يقلل من منفعة النقاش: فمجموعة المديرين هم أشخاص يتفادون الصدام المباشر فيما بينهم لذلك لا يبحثون عن التفسيرات.
هذا ما يقلص من فعالية لجنة المديرين وبذلك تتخذ القرارات خارج اللجنة.

اللجنة المبادرة (T):
السلطة متركزة في يد شخص واحد يعتبر روح المجموعة: الرئيس المدير العام، كفؤ وواثق من نفسه ويؤثر كثيرا على أعضاء لجنته، يستشير المديرين في محاولة للبحث عن قرار جماعي لكن دون تضييع الوقت، يقوم باختيار الشخص المكلف بتنفيذ القرار.

اللجنة الأوتوقراطية (T`):
القرارات الأحادية الجانب للرئيس تتخذ دون التعبير عن القرارات المعارضة، الإدارة تنفذ القرار الذي يراه الرئيس مقبولا تقنيا، لكن نفور المدراء المكلفون بالمتابعة ينقص من كفاءة التنفيذ، في هذه الحالة يلجأ الرئيس إلى استغلال الخلافات داخل المجموعة لمواجهة هذا النفور، مما يؤدي إلى بروز خلافات تؤدي في النهاية إلى تراجع فعالية العمل.

اللجنة الواقعية (P):
تتشكل من أشخاص ذوي خبرة اعتادوا العمل سويا الاحترام والثقة المتبادلتين هما أساس العمل.
لا يشكك في النظام المعمول به، حيث يتم إعلام الرئيس بكل القرارات المهمة ويترك للمديرين حرية حل المشاكل الثانوية، يفصل في النزاعات من خلال المفاوضات مع الأعضاء وإعطاء الأفضلية لرأي الأغلبية.

اللجنة الانتهازية:
تحالفات مصلحية تبرم وتنتهي حسب الظروف، التضامن يبقى ظاهريا قائم على أساس مصلحي، هذه التحالفات غالبا ما تعيق الحلول الدائمة.
الأقلية ترضخ لقرارات منقوصة التنفيذ كونها غير مقبولة.

اللجنة الشمولية *maximalist* (M):
الإجماع هو مبدأ عمل هذه المجموعة فالكل على قدم المساواة في التعبير عن النظرة تجاه السلطة، هذا التعاون والإجماع لا يلغي تماما الخلافات، لكن المكلفون بالتنفيذ يتقبلون كل القرارات، المهم هو حل المشكلة وليس معرفة من صاحب السلطة.

اللجنة المثالية (M`):
الثقة المبالغ فيها قد تؤدي إلى ما هو غير ملائم، فالمثالية غير كافية لحل المشاكل التي تواجهها المؤسسة، فالزمالة الظاهرية تخفي خلافات فردية تقف أمام إيجاد حلول جذرية، فالخلافات تبرز بعد الاجتماع وتعيق تطبيق القرار، هذا النمط المثالي في التسيير لا يؤدي دوما إلى حلول مثالية...

اللجنة التشاركية (P):
هنا تكون السلطة تشاركية، فالرئيس لا يبحث عن فرض وجهة نظره، النقاشات عديدة ومثمرة، القرارات المتخذة تكون بإشراك الجميع، وتطبيق القرار يكون عن طريق التطوع فلا مجال للتعيينات المباشرة.
يتم تحليل الخلافات المهمة بغرض إيجاد أرضية أفضل للتعاون.

اللجنة الأبوية *Patérnalist* (P`):
روح الجماعة معتمد كنظام للتسيير، هنا القول أكثر من الفعل: كل شيء يوضع لتجنب الخلافات والمناوشات، الرئيس يتجنب إدخال مدراء جدد رغبة منه في الحفاظ على تناغم المجموعة: التشارك يصبح هدفا أسمى من هدف صناعة القرار جماعيا.

Source: *Gaston Cuendet,* ***Dynamique de la gestion****, volume II, (Lausane: Presses Polytechnique Rouraudes, 1982), P.109.*

2- القرار المرتكز على الطرق:

يتفق معظم خريجي المدارس العليا للإدارة والاقتصاد على أن عملية صناعة القرار لا يمكن أن تكون مكتملة دون الاعتماد على الطرق العلمية، والسؤال المطروح هو "أي الطرق أفضل في هذه الحالة"؟

يجب الإشارة إلى أن صناعة القرار منذ مدة زمنية كانت ترتكز على تشكيلة من الطرق الكمية في شكل نماذج رياضية، فلم يعد يقتصر الأمر على نماذج البحوث العملية بل تعداه إلى نماذج أكثر تطورا مثل طرق القرار المتعددة المعايير في التسيير الحالي أو شجرة القرار أو الطرق الإحصائية أو **الطرق الحديثة لمراقبة التسيير** التي فرضت نفسها عند التطرق لموضوع صناعة القرار.

3- القرار المرتكز على الإعلام الآلي:

يتفق كل من *Peter Drucker* و*Herman Simon* حول درجة تأثير الإعلام الآلي على عملية صناعة القرار، فقد أحدث ذلك تغييرا سريعا في التوازن بين القرارات الإستراتيجية والقرارات التكتيكية [1] والقصد من ذلك هو أن عدة قرارات روتينية أو تكتيكية تتحول إلى قرارات إستراتيجية بفعل آثارها المستقبلية ولاعتبارات نوعية متعددة.

قارن *Herman Simon* بين طرق صناعة القرار التقليدية والحديثة من أجل إثبات درجة تأثير الإعلام الآلي، في إطار القرارات المبرمجة، ما كان يعتبر اعتياديا، روتينيا أو هيكليا يتحول كليا إلى البحوث العملية، إلى التحليل الرياضي، إلى النمذجة وإلى المحاكاة على الكمبيوتر.[2]

وعند الحديث عن القرارات التي أسماها غير المبرمجة ينتقل من الأحكام الحدسية والخلاقة إلى التقنيات الكمية لحل المشاكل. وقد أصبح من الممكن معالجة جزء كبير من عملية صناعة القرار عن طريق الكمبيوتر، حيث يتم تصنيف القرارات نمطيا وفق ما يقتضيه نظام التسيير المعتمد في المؤسسة، بعد ذلك يتم إعداد أنظمة تفاعلية (*Interactive*) تشكل الإطار الحديث لأنظمة الإعلام التي توفر الظروف الملائمة لممارسة التسيير (يقصد بذلك مختلف البرامج المطورة على الكمبيوتر المستعملة في الممارسة اليومية لعمليات التسيير كالنظام المحاسبي والنظام الرقابي ونظام الإنتاج).

1-Ibid., P. 104.
2-Ibid., P. 105.

إن تشكيل نظام القرار هو عملية قد تبدو معقدة كونها تتطلب اشتراك كافة المستويات في المؤسسة بدءا من الإدارة العليا وصولا للعملياتيين المكلفين ببث القرار وتنفيذه على أرض الواقع. ويبقى أن تفرز القرارات وتصنف حسب مستواها أكان استراتيجيا أو تكتيكيا أو عملياتيا حتى يتسنى تطبيق أهداف المؤسسة وفق تصور شامل لمستقبلها وحركية بيئتها سواء كانت داخلية أو خارجية.

المبحث الثاني: طرق التحليل الاستراتيجي وصناعة القرار

تعتبر إستراتيجية المؤسسة إحدى الموضوعات الحديثة في مجالات البحث ومن الناحية المفاهيمية. لكن على الرغم من ذلك، نجدها تتأقلم وتندمج بسرعة مع مجالات البحث الأخرى، لذلك يمكن ملاحظة انحصار الحدود بين الإستراتيجية وإدارة الأعمال، من خلال التسويق الاستراتيجي أو مراقبة التسيير الإستراتيجية. وهذا يضع القارئ أمام مشكلة التمييز بين كل ما هو استراتيجي وكل ما هو غير ذلك، خاصة إذا استخدمت الإستراتيجية كمفهوم لوصف كل أشكال القرارات، الأفعال والعمليات أو الموارد.

المطلب الأول: مفهوم الإستراتيجية

استخدم مفهوم الإستراتيجية لأول مرة لدراسة سبل النجاح في الحروب والمعارك، فقد جاءت كلمة إستراتيجية من الكلمة الإغريقية " *Strategos*" وتعني الجنرال. وقد ألهم مفهوم الإستراتيجية عدة كتاب في مجال الحرب والسياسة، أمثال شيكسبير وتلستوي، مرورا بمونتسكيو، كانت هيجل وكلوزويتز. أول من استخدم هذا المفهوم في عالم الأعمال هما فون نيومان *Van Newmann* ومورقنسترن *Morgensterin*، اللذين طورا نظرية الألعاب في كتاب صدر سنة 1947، درس هذين المؤلفين الإستراتيجية في إطار التداخل في القرارات بين لاعبين يتواجهون أو يتعاونون فيما بينهم.[1]

في مجال إدارة الأعمال يأخذ المفهوم معنى أوسع عما هو عليه الحال في ميدان الحرب، إذ أنه يشمل أيضا تحديد الأهداف والغايات التي على أساسها يتم التخطيط للاستخدامات والموارد.

*1-Alain Desremaux, Xavier Lecoq, Vanessa Warner, **Stratégie**, (Lille: Pearson Education, 2006), P.2.*

1- بعض التعاريف لمفهوم الإستراتيجية:

لا يوجد إجماع حول تعريف مفهوم الإستراتيجية، فبعض التعاريف طويلة والأخرى مختصرة. وعلى كل يمكن اختيار من بينها ما يلي:

يعرف فون نيومان ومورقنسترن الإستراتيجية على أنها مجموع الأفعال المقررة من قبل مؤسسة ما نسبة إلى وضعية معينة [1]

أما يورتر فعرفها على أنها تحليل الوضع الحالي وتعييره إذا تطلب الموقف، ويتضمن ذلك فرز الموارد المتاحة لغرض استخدامها بما يحقق الأهداف المنتخبة. [2] كما تعرف أيضا على أنها الاهتمام بالأهداف بعيدة المدى وكيفية متابعتها، في أوانها.

بالتمعن في التعاريف السابقة الذكر، يمكن استنباط نقطة مشتركة بينها وهي كون موضوع الاستراتيجية هو تحقيق أهداف المؤسسة بعيدة المدى من خلال التخصيص الأمثل لموارد المؤسسة عبر عمليات قابلة للتقييم.

2- المحاور الرئيسية للاستراتيجية:

استبدل مصطلح "السياسة العامة" بمصطلح " الاستراتيجية" ابتداءً من أواخر سنة 1960، وقد ميز هذا التحول بروز جملة من وسائل وتقنيات التحليل . لكن هل يمكن المفاضلة بين هذه الأخيرة من قبل الأفراد وجماعات المصالح داخل المؤسسة مع الابتعاد عن الذاتية التي قد تدفع نحوها أحيانا ثقافة المؤسسة في حد ذاتها . إن وضع الإستراتيجية ليس مسألة تكهن بل هي مسألة تلاءم بين القدرات الداخلية للمؤسسة و بيئتها الخارجية"[3]، كما أن الطرق المستخدمة في إطار التحليل الاستراتيجي تتطلب التمعن في خصائص المؤسسة، وقطاع النشاط الذي تنتمي إليه والسوق الذي تتدخل فيه. وللوقوف على هذه الخصائص ينبغي التطرق إلى ثلاثة محاور رئيسية وهي: معرفة موضوع نشاط المؤسسة، جملة أهدافها وغاياتها وكيفية أداء النشاط.

2-1- موضوع نشاط المؤسسة:

قبل كل شيء، على مديري المؤسسة الإجابة عن الأسئلة التي تكون من النوع: من نحن؟ ما هي أعمالنا ؟ كيف يجب أن تكون ؟ في أي مجال نشاط تتموضع ؟ ماذا نريد أن

1-Ibid., P. 3.
2- Ibid.,
*3- Jhon Kay, **Mastering Strategy**, (London: Financial Times Limited, 2000), P. 4.*

نكون؟ قد تبدو هذه التساؤلات مثالية نوعا ما، لكن الإجابة عليها ستسمح برسم الخطوط العريضة لعمل المؤسسة وتؤدي إلى حصر الاستراتيجيات والسلوكات المستقبلية.[1]

وعلى سبيل المثال، لطالما اعتبرت مؤسسة *IBM* أن مهنتها هي معالجة المعلومات. لكن فيما بعد، أعطت لمهنتها تعريفا أوسع وهو: إيجاد الحلول المعلوماتية المساهمة في تخطي المشاكل. إن تحديد مهنة المؤسسة ليس بالأمر الهين، إذ لا يجب أن تكون موسعة بشكل يؤدي إلى تشتيت أنشطة المؤسسة، ولا أن تكون مختصرة بشكل يحد من تطورها.

2-2- جملة الأهداف والغايات:

بعد تحديد المؤسسة لموضوعها ومهنتها، تنتقل إلى حصر أهدافها وغاياتها بشكل مدقق حتى يتم تحفيز الموظفين، خلق صورة داخلية وخارجية ووضع أسس تقييم أدائها.

ويجب أن نفرق بين الغايات والأهداف، فالغاية تعني التوجهات الرئيسة وفق إطار زمني غير محدد مسبقا،[2] كأن نقول إن غاية المؤسسة يتمثل في تحقيق تميز تكنولوجي أو التحصيل المعرفي في ميدان من الميادين. ويمكن القول أن الغايات هي تعبير عن التموضع الخارجي للمؤسسة. أما الأهداف فهي النتائج التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في زمن محدد مسبقا،[3] ويعبر عنها كميا أو نوعيا، لذلك يجب تحديدها بشكل دقيق يسمح بقياس أداء المؤسسة.

2-3- طريقة أداء النشاط:

التحدث عن طريقة الأداء يعني بالضرورة التطرق إلى الأفعال التي تسمح ببلوغ الغايات وتحقيق الأهداف. وقد يقترب هذا الأمر من مفهوم الاستراتيجية في حد ذاتها . وتتطلب الاختيارات المطروحة إتباع منهجية معينة اعتمادا على الطرق الكمية، كما تتطلب أيضا تحاليل سلوكية، لا يتم توثيقها في الغالب وبذلك تقترب من مفهوم "السياسة". يستعمل هذا المفهوم للتعبير عن مجموعة الأفعال وطرق العمل الواجب إتباعها، بمعنى آخر، يضع أطر التعامل مع بيئة المؤسسة: السلطات العمومية، المنافسين، العملاء، البنوك، الموظفين والنقابات.

1-Alain Desremaux, Op. Cit., P. 4.
2-Ibid., P.5.
3-Ibid.

بمعرفة طريقة أداء النشاط، يستطيع صانعو القرار في المؤسسة ترجمة كل الأحداث ووضع النماذج لاتخاذ القرارات المناسبة. في الواقع قد لا يتم أحيانا التعبير عن العناصر السابقة الذكر صراحة، لكن لكل مؤسسة استراتيجية حتى لو كانت ضمنية وغير متكاملة والتي بواسطتها يتشكل نوع من أفعالها مع مرور الوقت.

3- تشكيل الاستراتيجية:

لا يستطيع م ديرو المؤسسة احتكار تشكيل الخيارات الإستراتيجية بمفردهم، فهم بحاجة إلى كفاءة بقية الموظفين من أجل تصور ووضع الإستراتيجية، كما عليهم أن يعيدوا قراءة المحاور السابقة الذكر لأن القيام بالأفعال قد يصطدم مع الاختيارات المبدئية. إن وضع الإستراتيجية يعني قيادة عملية إستراتيجية مستمرة مع القيام على برمجة فترات تقييمية وتحديد التوجهات المرغوبة، لكن مع إدراك عدم الأكادة التي تتميز بها توجهات وأفعال المؤسسة".[1]

3-1- المعنى المزدوج للاستراتيجية:

إن التمعن في تعاريف الاستراتيجية السابقة الذكر، يفيد بأن مفهوم الإستراتيجية يشمل مجالين رئيسيين: محفظة الأنشطة ونمط تخصيص الموارد داخل المؤسسة. في كلتا الحالتين يمكن اعتبار الإستراتيجية كتعبير عن رغبة تموضعية للمؤسسة.

ونجد التموضع الخارجي الذي يمكن تحليله من خلال عناصر البيئة الخارجية التي تربطها علاقة بالمؤسسة من ناحية التأثير والتأثر. وأهم محدد لهذه العناصر هو طبيعة ميدان نشاط المؤسسة وسلوكها من خلال كيفية دمج المهام والوسائل المستعملة: تتميز البيئة الخارجية بالتعقيد وتعدد الأبعاد ولكن في نفس الوقت، ه ي مصدر للتموين ولإيجاد المنافذ في شكل مصفوفات ذات أبعاد ثقافية واجتماعية.[2]

كما مسألة التموضع الداخلي التي يعبر عنها بالتنظيم الداخلي يمثل أساس اختيار شبكة الأنشطة داخل المؤسسة.

وهناك نوع من التفاعل بين مظهري التموضع السا لفي الذكر بالشكل الذي يخلق إسقاطا مباشرا على نمط التسيير في حد ذاته فالتموضع الخارجي ينعكس على هيكلة

---

*1- Jean Pierre Détrie et Collectif, **Strategor**, (Paris: Dunod, 1997), P. 442.*
2- Desremaux, Op. Cit., P. 5.

المؤسسة، والعكس صحيح في حالة ما إذا قامت المؤسسة بعملية إعادة تركيز لبعض أنشطتها.

ويمكن القول إن الإستراتيجية هي تعبير عن التفاعل الضمني للمؤسسة مع بيئتها ولتخصيص الموارد الناتجة عن هذا التفاعل. بمعنى آخر ، تسمح الاستراتيجية بتركيز مجهودات المديرين وترقية مستوى التنسيق فيما بينهم . كما تسمح بانعكاس صورة معينة عن المؤسسة تجاه الغير ، وتساهم أيضا في إشباع رغبة الإحساس بالنظام والرقابة التي يحتاجها الأفراد في منظمة الأعمال.

3-2- من النوايا الاستراتيجية إلى الاستراتيجيات المحققة:

يمكن استخلاص النوايا الإستراتيجية من المخططات الإستراتيجية والمشاريع المعلنة للمديرين وبرامجهم، ذلك أن النوايا تكون ضمنية في مخيلة هؤلاء وفقا لنظام التفكير التي تفرضه معارفهم ومدى اندماجهم في ثقافة المؤسسة. يبقى التساؤل فيما بعد عن الكيفية التي تتحول فيها هذه النوايا الإستراتيجية إلى أفعال مجسدة من قبل المؤسسة، يجب الانتباه هنا إلى أنه ليس بالضرورة أن تتحول كل النوايا الإستراتيجية إلى أفعال مدروسة.

تعتبر الإستراتيجية المدروسة ذلك الجزء من النوايا الإستراتيجية الموجودة مسبقا في الإستراتيجية المطبقة، وهي نتاج للظروف الآنية ولكل ما قد تستحدثه البيئة، من آثارها التخلي عن أو مراجعة الاختيارات الإستراتيجية المترسخة في أذهان المديرين. ومن ثم، يمكن الحديث عن "الإستراتيجية الناشئة" وهي أيضا نتاج لظروف تفرضها البيئة الداخلية، فنجاح منتوج معين مثلا قد يدفع إلى استحداث تغييرات تكنولوجية وتجارية مهمة.(1)

إن المدير الذي يغلب نواياه الإستراتيجية على الظروف التي تفرضها البيئة الداخلية أو الخارجية، والذي ينجح في تطبيق إستراتيجية ناشئة بإمكانه أن يبدأ مرحلة لا متناهية في تطوير " استراتيجيات مكملة" للإستراتيجية المطبقة بشكل رسمي بشرط عدم الوقوع في فخ تبديد وتبذير موارد المؤسسة والتشويش على الإستراتيجية المطبقة.(2)

1-*Détrie, Op. Cit., P. 443.*
2-*Ibid., P.444.*

3-3- البعد الزمني للإستراتيجية:

من الضروري تقدير الأفعال الإستراتيجية من ناحية درجة الاستباقية والسرعة النسبية. ويمكن أن نعتبر الإستراتيجية كقذيفة يعتمد مداها ومكان سقوطها على قوة الدفع المطبقة عليها، [1] لكن في الواقع يؤدي تداخل بعض ا لعمليات سواء ذات منشأ داخلي أو من بيئة المؤسسة إلى تغيير مسار الإستراتيجية على سبيل المثال ومن بين هذه العمليات يمكن ذكر انعكاسات الإستراتيجية المبدئية (المطبقة) ومجموعة الأفعال الناتجة عن مرونة المؤسسة تجاه التغيرات أو العكس.

كما قد يعرف المسار الإستراتيجي تغيرات مفاجئة في وجهته، وهذا يفسر كرد فعل على أحداث غير منتظرة. وتعتبر الاستباقية أحد خصوصيات الإستراتيجية العقلانية التي يضعها العامل الوحيد المكلف بمتابعة الاستراتيجية في المؤسسة ، لكن من الضروري الانتباه إلى العراقيل التي يضعها العامل البيروقراطي الذي قد يتمثل في أغلب الأحيان في السلطة الوصية على العامل الوحيد.[2]

كما يفهم من الاستباقية أنها نتاج سياسات حذرة ومصادفة للعراقيل، ولعلها أحسن حل للمدير الذي لا يملك السلطة والمعلومات الكافية. إن الم ديرين الذين يوصفون بذوي القدرة الإستراتيجية هم غالبا من النوع المغامر والجريء، فهم يتحينون الفرص وفقا لقرارات متغيرة المسار. فيجب توخي السرعة في تبويب المعلومات مباشرة من المصدر دون المرور على مرحلة التحليل والتجميع، ويترجم كل ذلك من خلال التضحية بمبدأ الإجماع في اتخاذ القرار لصالح مبدأ السرعة: اتخاذ القرار ومن ثم انتظار النتائج الإيجابية المحفزة للإجماع.

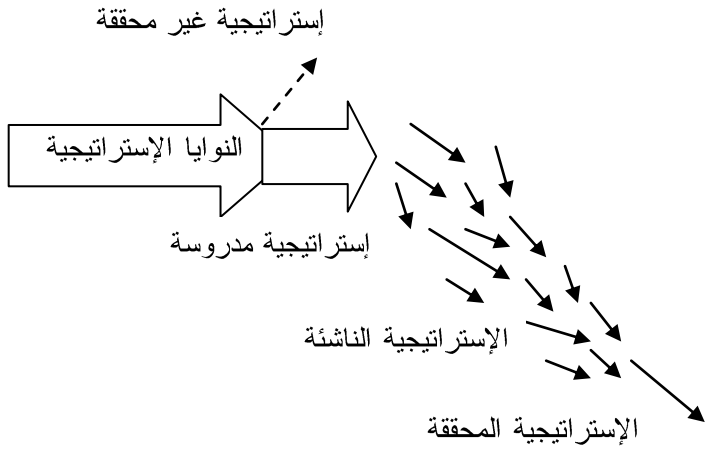
3-4- الإستراتيجية كمحصلة:

الإستراتيجية المحققة، هي محصلة لكل من النوايا الإستراتيجية وللإستراتيجية المدروسة وللإستراتيجية الناشئة، وهي مجموع لأفعال متعددة ومندمجة فيما بينها، بعضها يعبر عن إرادة المدير، البعض الآخر كتحصيل حاصل، وأخرى لا تنتج عن رغبة مسبقة بل هي عودة إستدراكية لبعض القرارات غير المطبقة. [3] هذه الأفعال تستمد حركيتها

1-Ibid.
2-Ibid., PP.446 - 447.
3-Ibid.

انطلاقا من قرار مبدئي دافع للأمام، أو تظهر بطريقة فجائية وغير منتظرة، أو كرد فعل عن حدث معين. ويمكن تلخيص مسار الإستراتيجية المحققة من خلال الشكل الآتي:

شكل رقم 5
تشكيل الاستراتيجية



Source: *Jean Pierre Détrie et Collectif,* ***Strategor****, (Paris: Dunod, 1997), P. 447*

يظهر تشكيل الإستراتيجية على أنه تعريف تدريجي لمضامين (مثلما توضحه تعاريف الإستراتيجية السابقة) من خلال العمليات التي تتموضع في إطار معين (داخلي مثل أنظمة الرقابة أو خارجي مثل العلاقة مع الزبائن ورد الفعل تجاه التغيرات التنظيمية والقانونية).

إن تشكيل الإستراتيجية هو عبارة عن عملية لا متناهية (ليس لها بداية ولا نهاية). الفعل الإستراتيجي الحالي معرف في جزء منه من خلال الفعل الإستراتيجي السابق ويساهم بدوره في تعريف الفعل الإستراتيجي المستقبلي.

المطلب الثاني: تطور طرق التحليل الإستراتيجي

تهدف نماذج التحليل الإستراتيجي إلى إتاحة وسائل تقييم الوضعية الإستراتيجية للمؤسسة تجاه بيئتها واستخلاص القرارات المناسبة لهذه الوضعية . ولعل أقدم وسيلة للتحليل الإستراتيجي هي تحليل المنافسة التي تبقى المحرك الرئيسي للتجديد في المؤسسة.

ولا يمكن للمؤسسة الاستمرار في مهنة لا تملك فيها مزايا تنافسية، فالمؤسسة التي لها القدرة والكفاءة للتوظيف الأمثل لمواردها هي التي سيكون لها الحظ في البقاء. وعليه فالمسألة هنا هي تحديد الوضعية التنافسية بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، لكن دون أن

ننسى أن هناك عوامل أخرى تؤخذ بعين الاعتبار في تحديد الإستراتيجية لمهنة معينة . إن تحديد هذه العوامل أو المتغيرات الإستراتيجية (الحصة السوقية، التكنولوجيا، نوعية المنتج، المنافسة) ضروري عند كل وضعية من أجل اتخاذ القرارات الملائمة لبلوغ أهداف المؤسسة وفقا لذلك يتشكل النموذج من العنصرين التاليين:[1]

- المؤسسة في حد ذاتها (المنتج، الموارد، التنظيم).
- البيئة الخارجية (المنافسة، الزبائن، الموردون).

وابتداء من النصف الثاني للستينيات إلى غاية منتصف السبعينيات من القرن العشرين ، استخدمت جملة من النماذج في إطار تشكيل الإستراتيجية انطلاقا من فكرة الارتباط بالبيئة الخارجية وعدم الأكادة، فكان تحليل البيئة يتم في إطار التخطيط الإستراتيجي.

1- أساسيات التخطيط الإستراتيجي:

تعود أصول التخطيط الإستراتيجي إلى بداية القرن العشرين حيث طور هنري فايول فكرة التنبؤ والرقابة على مستوى الإدارة العامة كمهمة أساسية، من أجل ذلك يجب تحديد الأهداف، إعداد الوسائل لتحقيقها، والتأكد من تحققها ميدانيا. وقد اقترح فايول مخططات خماسية، تخضع عند الضرورة للتعديلات السنوية وفقا للتطورات الداخلية والخارجية. وفكرة التخطيط جعلت من *Peter Drucker* يرفع شعار "المدير الجيد هو من يخطط لأنشطته".[2] عرفت هذه الفكرة تطورات كبيرة بعد الحرب العالمية الثانية لمجموعة من الأسباب أهمها مايلي:[3]

- تطور التقنيات المالية والمحاسبية خاصة المحاسبة التحليلية.
- تعاظم حجم المؤسسات وتوسع مجال أنشطتها سواء من الناحية الجغرافية أو من ناحية تنوع المنتجات.
- دور تقنيات الاقتصاد الكلي في التخطيط والتنبؤ في توجيه سلوكات المؤسسات الكبرى (المحاسبة الوطنية).
- تطور التقنيات الكمية للتسيير (رياضيات وإحصاء).

---

*1-Ahmed Hamadouche, **Méthodes et Outils D'analyse Stratégique**, (Batna: Les Editions Chihab, 1997), P.51.*

*2-Cited by Michel Marchesnay, **Management Stratégique**, (Paris: Les Editions de l'ADREG, Mai 2004), P.59.*

3 - Ibid.

1-1- مفهوم التخطيط الإستراتيجي:

يعد الأمريكي *Igor Ansoff*[1] أول من طور فكرة التخطيط الإستراتيجي خلال السبعينيات، يمكن تلخيص أفكاره في النقاط الآتية:

- لا يمكن وضع مخطط في ظل فرضية استقرار ال بيئة، يجب أن تؤخذ التغيرات الخارجية بعين الاعتبار.
- يجب تحرير مخطط مكتوب توضح فيه الأهداف والغايات والتوجيهات المعدة بشكل تنازلي وفقا للترتيب الهرمي للمسؤوليات . وهنا يجب التركيز على العمليات وكيفيات تنفيذ الإجراءات.

ويرى *Ansoff* أن المعلومات تتميز بعدم الأكادة، هذا ما يحتم اللجوء إلى عدة معايير ليس بالضرورة أن تكون كلها كمية من أجل فرز المعلومات وتبني الاختيارات والقرارات الملائمة. ويرى أيضا أن العمليات مائعة بطبيعتها، حيث لا يمكن تحديد الخطة بشكل نهائي، فيكون هناك تتابع في الإجراءات التصحيحية وفقا للمستجدات، خاصة إذا قام التنفيذيون من خلال تجربتهم الميدانية بالتأثير على الأهداف الإستراتيجية في حد ذاتها.[2] لذلك يعرف *Ansoff* التخطيط الإستراتيجي على أنه الإعداد لمستقبل مرغوب فيه وللوسائل اللازمة لبلوغه. كما يعرف *George Steiner*[3] بدوره التخطيط الإستراتيجي على أنه عملية ذهنية للتفكير حول ما هو مرغوب وكيفية الوصول إليه.[4]

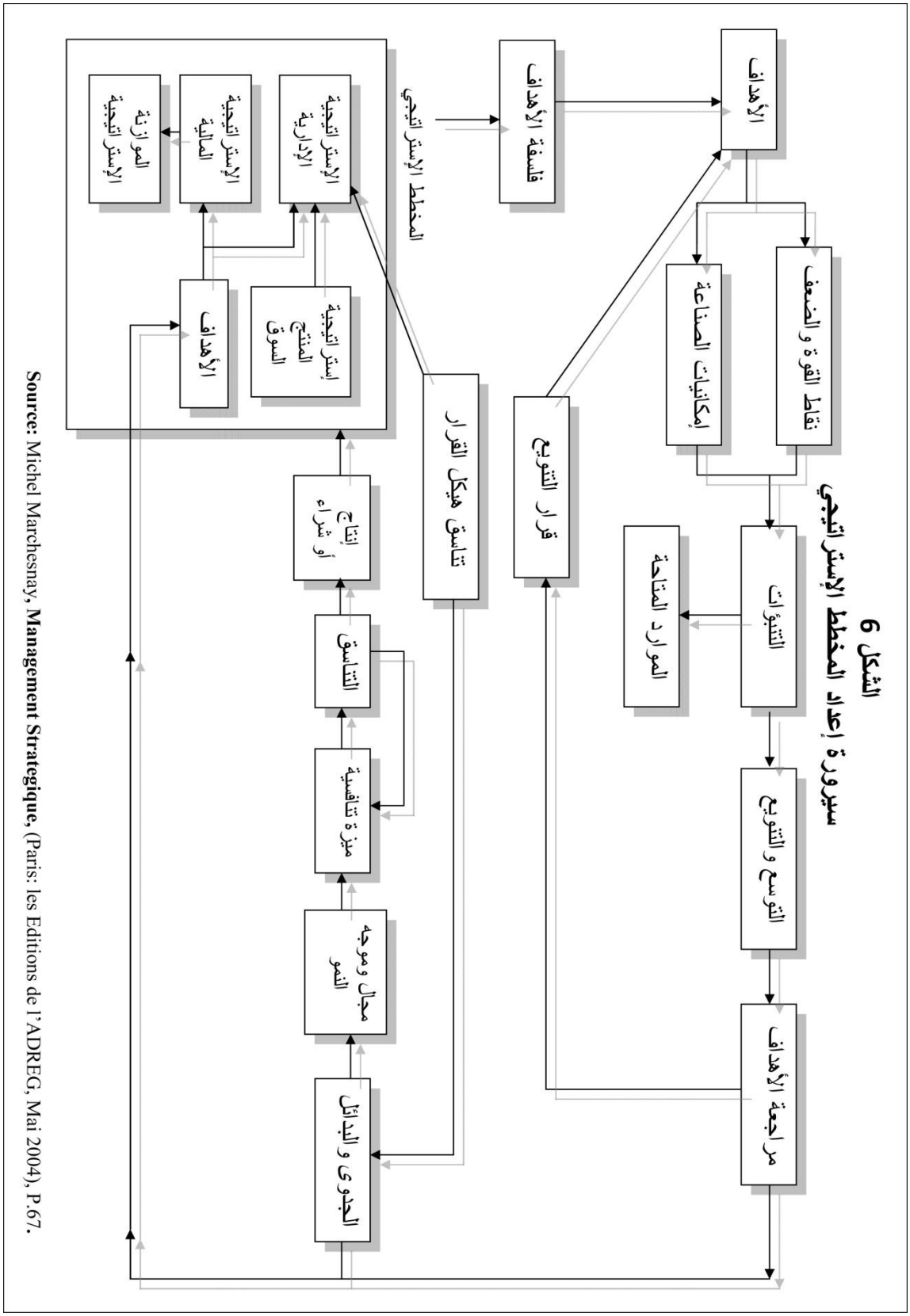
---

1 - *Igor Ansoff* (12 ديسمبر 1918–2002): كان أستاذا للإدارة الصناعية بمعهد كارنيجي للتكنولوجيا. كما كان يعمل كإطار سامي لدى شركة لوكهيد ولدى ران كوربوريشن. ترأس جمعية تحمل اسمه . أسس مدرسة إدارة الأعمال التابعة لجامعة فانداربيليت. أهم أعماله هو كتاب ***Corporate strategy*** الصادر سنة 1965 والمترجم إلى أربع عشر لغة. لمزيد من المعلومات، أنظر: *www.performancezoom.com*

*2- Cited by Tony Grundy, "**Les Gourous Du Management**", (Paris: Editions- organisation, 2006), P.46.*

3 -*George Steiner*: أستاذ التسيير وأحد مؤسسي مجلة إدارة الأعمال بكاليفورنيا. يعتبر احد رموز تطوير مدخل التخطيط الاستراتيجي. ويعتبر كتابه "التخطيط الاستراتيجي" أحد أمهات الكتب في مجاله. شغل منصب مدير السياسات على المستوى الفدرالي في كل من إدارة الإنتاج الحربي وإدارة التعبئة الدفاعية لدى مكتب رئيس الولايات المتحدة الامريكية. كرم عدة مرات من قبل أكاديمية إدارة الأعمال كأحد أهم المتخصصين في مجاله على المستوى العالمي. كما ترأس عدة مؤسسات ومنظمات أمريكية. لمزيد من المعلومات، أنظر: *www.anderson.ucla.edu*

4- Cited by Hamadouche, Op. Cit., p.31.



Source: Michel Marchesnay, **Management Strategique,** (Paris: les Editions de l'ADREG, Mai 2004), P.67.

الشكل يوضح أن الخطة الإستراتيجية ما هي إلا نتيجة لقرارات متتابعة قابلة لإعادة التقييم والتصحيح. ونقطة الانطلاق هي جملة من الاستراتيجيات المعدة لتحقيق أهداف المؤسسة، حيث يتم إعداد الإستراتيجية المالية والإستراتيجية الإدارية وإستراتيجية السوق- المنتج وذلك في حدود الموازنة التي تضعها الإدارة العامة لهذا الغرض وأيضا بعد الإجابة على مجموعة من الأسئلة مثل جدوى الأهداف وإمكانية المراجعة وإيجاد البدائل، حصر المجال الإستراتيجي في مجال يسمح بتحديد موجه النمو في المؤسسة، مدى القدرة على تحقيق ميزة تنافسية وتحقيق التناسق داخل المؤسسة، الاختيار بين عملية الإنتاج أو الشراء للمواد المصنعة.

ما يعاب على المخطط السابق هو كونه لا يأخذ بعين الاعتبار ظروف تنفيذ الخطة الإستراتيجية، حيث لا نجد اهتماما بالمشاكل المطروحة داخل المنظمة كما لا نجد تشريحا مفصلا للمشاكل التي يفرضها المحيط. سنرى من خلال نموذج النضج في التخطيط الإستراتيجي، كيف أن هذه النقائص قد مهدت للتحول نحو الإدارة الإستراتيجية ومراقبة التسيير الإستراتيجية.

وتهدف طرق ونماذج التحليل الإستراتيجي إلى إعداد ورسم الإستراتيجية حيث يتم تحديد مراكز الأنشطة الإستراتيجية الواجب تطويرها، إعادة توجيهها أو إلغاؤها في إطار وضع سياسة شاملة للمؤسسة.

ووفقا لذلك يتم التركيز على الأسواق، المنتجات والتكنولوجيا، وموضع المؤسسة نسبة للمنافسين (المشتريات، الإنتاج، التوزيع، التكنولوجيا، الموارد البشرية والمالية).

وانطلاقا من هذا التطور ظهرت خلال مرحلة التخطيط الإستراتيجي عدة طرق ولأهميته: ما يمكن أن نلخصه فيما يلي:

1-2- ملخص لأهم الطرق المستخدمة في مرحلة التخطيط الاستراتيجي:

1 2 1 -التجزئة الاستراتيجية: المرتكزة على فكرة النجاح الاستراتيجي المشروط بقدرة المؤسسة على تجزئة أنشطتها بطريقة استشرافية.

1 2 2 -مصفوفة *Ansoff*: التي تسمح برسم خريطة الوضعيات الإستراتجية التي تشغلها المؤسسة معينة.

1 2 3 -المصفوفة الإستراتجية لـــ *Michael Porter*[1]: وقد تم فحص سلوك المؤسسات الاقتصادية في قطاع نشاط ما، واستخلاص حقيقة الاختيارات الإستراتجية المتاحة أمام واضعي الإستراتجية برسم صورة عن واقع التنافسية من خلال تصنيف كل المتنافسين.

1 2 4 -مصفوفة *BCG* : أو مصفوفة مكتب الاستشارة *Boston Consulting Group* لتحليل محفظة الأنشطة والتي تستعمل متغيرين أساسيين ومهما: الحصة السوقية للمؤسسة نسبة لمجال النشاط الاستراتيجي ومعدل نمو السوقي لهذا النشاط.

1 2 5 -طريقة *Mckinsey*: المعدة من طرف مكتب الاستشارة الذي يحمل نفس الاسم في محاولة التجاوز المحدودة التي اتسمت بها مصفوفة *BCG* وذلك بإدماج العنصر النوعي إضافة إلى كون المتغيرات المدرجة بها تعبر عن عدة قيم وفقا لخصوصية كل قطاع نشاط.

1 2 6 -طريقة *PIMS (Profit Impact of Marketing Strategy)*: وهي أحد أهم الجمعيات العالمية التي تضم مؤسسات ترغب في مقارنة آداءاتها المختلفة دون التركيز على رقم الأعمال فقط. طورت طريقة *PIMS* من قبل شركة جنرال الكتريك وبمساهمة مد رسة الأعمال هارفردُ *Harvard Busimess School* في بداية السبعينيات. والهدف من هذه الطريقة هو تحديد أثر المتغيرات الإستراتجية على مظهر آداء المؤسسة وم زها الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي ومردودية الاستثمارات. بعبارة أخرى تحديد العلاقة السببية بين هذين المظهرين كتغبير عن الأداء، وبين المتغيرات الاستراتيجية على مستوى كل ميدان نشاط استراتيجي تلخص هذه العلاقة كالتالي: الأداء = تا (المتغيرات الاستراتيجية).

1 2 7 -منحنى الخبرة: الذي قدم من قبل المجموعة الاستشارية *BCG* (المذكورة سابقا) في منتصف الستينيات بعد دراسة حول التكلفة والسعر. المنحنى مشتق من فكرة أن زيادة الخبرة الناحية عن ارتفاع الإنتاج سيؤدي إلى خفض التكاليف، فأثر التجربة هو ملاحظة إحصائية للعلاقة بين التكلفة الوحدوية والتجربة المتجسدة في الإنتاج المتراكم بالمؤسسة.

---

1 - أسس مكتب الاستشارة *Mc Kinsey* وشركاؤه في شيكاغو سنة 1926 من قبل جيمس أوسكار ماكينزي أحد أساتذة جامعة شيكاغو. غادر ماكينزي المكتب سنة 1935 وعمل رئيسا لمكتب مارشال فيلدز. توفي بعد ذلك سنة 1933. خلفه على رأس مكتب ماكينزي مارفين براون والذي يعتبر أب الاستشارة في مجال الإستراتيجية الحديثة. وهو من وضع أسس إدارة المكتب والتي بقيت سارية المفعول إلى يومنا هذا. حاليا يملك مكتب ماكينزي وشركاؤه 90 مكتبا للاستشارة موزعة على 50 بلد ويوظف 8000 مستشار من 117 جنسية مختلفة . لمزيد من المعلومات، انظر: *www.mckinsey.com*

1 2 8 -دورة حياة المنتج: مفهوم أساسي لتوضيح العلاقة بين المجالات الوظيفية المختلفة كالإنتاج، التسويق والتمويل بالنسبة لمنتج معين في لحظة زمنية معينة يتضمن هذا المفهوم خمس مراحل لحياة المنتج هي: مرحلة البحث والتطوير الفني ، مرحلة التقديم للسوق، مرحلة النمو، مرحلة النضج، وأخيرا مرحلة الهبوط أو التدهور، على المؤسسة أن تعرف المرحلة التي وصلت إليها منتجاتها حتى تتمكن من تحديد الاستراتيجيات المناسبة لكل منها.

1 2 9 -مصفوفة *ADL (Arthur D.little)*:[1] ترتكز على فكرة إسقاط الوضعيات التنافسية للمؤسسة على مراحل حياة قطاع النشاط (الصناعة). وتقدم مصفوفة *ADL* توجيهات إستراتجية مركزة مقارنة مع نظيراتها المصفوفات السابقة الذكر فالإستراتجيات المقترحة متعددة ويمكن تبني العديد منها في حالة معينة.

1 3 - تصنيف طرق التحليل المستخدمة في فترة التخطيط الإستراتيجي:

يمكن تجميع هذه الطرق في فئتين رئيسيتين: نماذج النمو ونماذج النضج.[2]

1 3 1 نموذج النمو:

ترتكز فكرة نموذج النمو على الحصة السوقة الكبيرة التي تسمح بعقلنة الإنتاج بنحو يؤدي إلى تخفيض التكاليف الوحدوية مما يزيد في القدرة التنافسية ويرفع في المردودية.[3]

وبعد الحرب العالمية الثانية مباشرة، عرف العالم بأسره ندرة كبيرة في السلع بسبب عمليات إعادة الإعمار، أدى ذلك إلى خلق وضعية "الطلب المؤكد". في ظل هذه الظروف ركزت المؤسسات على إدارة مواردها، وكان موضوع الإستراتيجية الاختيار ما بين الوسائل الممكنة لزيادة النمو.

سيطرة إستراتيجية المحفظة على الفكر الإستراتيجي للمؤسسة، فقد أدى الفائض في الطلب إلى جعل م ديري المؤسسات يركزون قراراتهم حول نوعية الأعمال التي

---

1 - *Arhur D. Little* هو مكتب الاستشارة في الإستراتيجية المؤسس سنة 1886 من قبل آرثر ديهون ليتل. وهو كيميائي من معهد ماساشوستس للتكنولوجيا . و روجن غريفن *Roger Griffin* من جامعة كامبريدج. وهو أول مكتب استشارة في مجال الاستراتيجية في التاريخ. نقطة قوة هذا المكتب هو تطويره لمدخل يربط الاستراتيجية بالتجديد والتكنولوجيا. وهو يحتل حاليا المرتبة 13 من بين أكبر 25 مكتب في العالم. لمزيد من المعلومات، أنظر: *www.adl.com*

2- Ibid., P.76.

سيستثمرون فيها بغض النظر عن مسألة التنافسية التي أصبحت ثانوية في نظرهم.
استمرت هذه الوضعية حتى منتصف السبعين ويات، حيث كان الهدف الرئيسي هو تحقيق النمو، فالفكرة هي أن زيادة الإنتاجية تؤدي حتما إلى تخفيض التكاليف.

1 3 2 -نموذج النضج:

للحكم على مدى ملاءمة منتجات المؤسسة مع أسواقها كان لابد من تحليل التقاطع بين محور نضج المنتجات مع محور الحصة السوقية. ويقصد بذلك إدخال عنصر النوعية في التحليل الإستراتيجي والذي سيؤدي في النهاية إلى البحث عن الميزة التنافسية. واعتمد التخطيط الإستراتيجي في كلا النموذجين على تفضيل التخطيط الكمي وتجاهل البعد النوعي والبشري للمؤسسة. فالفرضية المعتمدة في هذا الإطار هي بقاء العوامل الخارجية على حالها (المنافسة، السلطة السياسية .) مما يؤدي إلى عدم تغير المؤسسة في جوهرها سواء من ناحية المنتجات، السوق أو الزبائن. ومن أجل تشكيل الإستراتيجية، يتم الاعتماد على متغيرات ذات طابع تقني كالحصة السوقية، المردودية، التكلفة . وهذا الطرح أثبت محدوديته مع مرور الزمن بسبب بروز العوامل ذات الطابع الاجتماعي السياسي التي قد تعيق تشكيل الإستراتيجية.[1]

ويقصد بالعامل الاجتماعي – السياسي المتعاملون مع المؤسسة كالنقابات العمالية، السلطات العمومية، جمعيات المستهلكين . وقد تؤدي سلوكات هؤلاء إلى التشويش على الإستراتيجية.[2]

بعد تحديد إستراتيجية المؤسسة، تصطدم مسألة تنفيذها بواقع تقسيم المهام داخل المؤسسة تنازليا بإقحام الأفراد العاملين الذين يزيد عددهم كلما زاد حجم المؤسسة.
ويختلف هؤلاء الأفراد عن بعضهم من ناحية الكفاءة، نظرتهم حول كيفية فعل الأشياء، درجة تخصصهم و ما إلى ذلك. وهذا ما يدفعنا إلى الجزم بعدم إمكانية تنفيذ إستراتيجية المؤسسة وفقا للنموذجين السابقي الذكر ، لأن هذا يتطلب "تنظيما لوجيستيا" لا يمكن أن يعمل بشكل صحيح دون إقحام فكرة الإشراك الجماعي في تشكيل الإستراتيجية. وهذا يتم من خلال تسويق الإستراتيجية للعمال فلا يجب أن توجه إستراتيجية المؤسسة نحو بيئتها

*1- Michel E. Porter, **Competetive Strategy**, (New York: The free Press, 1998), P. 249.*
2- Hamadouche, Op. Cit., P. 78.

الخارجية فقط بل يجب أن توجه أيضا نحو بيئتها الداخلية. كما أن التخطيط الإستراتيجي يضعف إمكانية المخاطرة والتجديد الضروريين في اقتصاد العرض والمنافسة القوية.

إن التجديد على مستوى المنتجات يفتح منافذ جديدة في السوق كما أن التجديد على مستوى طرق التصنيع يمنح فرصة أمثلة خطوط الإنتاج ويحسن من الإنتاجية. وقد استخلصت نماذج التخطيط الإستراتيجي من فكرة التسويق دون الاهتمام بعنصر البحث والتطوير. وقد اعتبرت الاختيارات التكنولوجية كمسائل تكتيكية وليس كمسائل إستراتيجية، وهذا لا يعكس واقع المؤسسات الاقتصادية في أيامنا هذه. ولقد أثبتت الوقائع الاقتصادية في نهاية الثمانينيات سقوط فكرة الاستدلال بالمعطيات التاريخية من أجل تشكيل ردود الأفعال الإستراتيجية بل أصبحت هذه المعطيات عائقا أمام الحرية الفكرية وروح المبادرة داخل المنظمة.(1)

يمكن أن نصل من خلال ما سبق إلى نتيجة مفادها أن نماذج التخطيط الإستراتيجي بعيدة كل البعد عن القرارات العملياتية، إذ أنه من الصعب تجسيدها كأفعال. والتخطيط الاستراتيجي، "كنتاج لجملة من الأفكار النشطة والمنسقة من أجل السماح للمنظمة لبلوغ أهدافها، لا يمكنه حل كل المشاكل فهو ليس الضامن للنجاح والتفوق، بل هو وسيلة فعالة للتنبيه لأهمية الأفعال اليومية وعلاقتها الوطيدة بالبيئة الخارجية".(2)

لقد حملت هذه المقولة انتقادا ضمنيا للتخطيط الإستراتيجي، لكن هذا لا ينفي كون النماذج السابقة سمحت لم ديري المؤسسات الاقتصادية بمعرفة طبيعة قطاعات نشاطهم وتحسين ردود أفعال مؤسساتهم تجاه البيئة الخارجية من خلال استباق التغيرات وحالات عدم الأكادة واختيار ميادين الاستثمار المثلى. بعبارة أخرى، سمحت نماذج التخطيط الإستراتيجي بوضع أسس عمليات صناعة القرار.

وابتداء من سنة 1973، تراجعت نسب نمو الاقتصاد العالمي بسبب ندرة المواد الأولية وارتفاع سعر الطاقة، وزيادة معدلات التضخم، مما أدى إلى بروز فكرة توطين الإنتاج خارج حدود البلد الأم، فكانت هذه بداية اقتصاد العرض والتجديد التكنولوجي.(3)

1-Ibid., P. 79.
2-Ibid., P. 80.
3 - *Ibid., P. 81.*

2- نحو الإدارة الإستراتيجية:

انطلاقا من سنة 1980، ظهرت جملة من التوجهات والطرق التي ارتكزت على العناصر الآتية:

- تطور مفهوم المنافسة.
- الدور المتصاعد للتكنولوجيا.
- مراعاة العناصر غير الكمي.
- الزبون كنقطة انطلاق.
- عودة التركيز على العنصر البشري والعلاقات الإنسانية.
- إحلال العنصر الكمي بالعنصر النوعي في الطرق السابقة الذكر.

وقد أدى هذا إلى ظهور طرق جديدة للتحليل الإستراتيجي كبديل للطرق التي عرفتها فترة التخطيط الإستراتيجي كنتيجة لتنوع محفظة الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، فالمستهلكون يبحثون عن منتجات تتوافق ورغباتهم الشخصية. وبعبارة أخرى، تم التخلي عن فكرة إدارة الموارد لصالح فكرة إرضاء الزبون والتقرب منه من خلال تحليل احتياجاته وسلوكاته ومن ثم إضافة أقصى قيمة مضافة للمنتجات والخدمات.

2-1- مفهوم الإدارة الإستراتيجية:

تشير الإدارة الإستراتيجية إلى التوجه الإداري الحديث في تطبيق المدخل الإستراتيجي في إدارة المنظمة كنظام شامل ومتكامل، فهي طريقة في التفكير، وأسلوب في الإدارة، ومنهجية في صنع واتخاذ القرارات الإستراتيجية. فالإدارة الإستراتيجية هي سلسلة من القرارات وردود الأفعال التي تقود تطوير إستراتيجية، أو استراتيجيات فعالة لتحقيق أهداف المنظمة. هذا التعريف يفترض أن الإدارة الإستراتيجية هي بالدرجة الأولى عملية مبادرة وفعل أكثر من مجرد التخطيط للعمل. فللإدارة الإستراتيجية هي العملية إدارية تستهدف إنجاز رسالة المنظمة من خلال إدارة وتوجيه علاقة المنظمة مع بيئتها.[1]

يقوم المدير الإستراتيجي بتحديد الأهداف طويلة المدى وتحليل ال بيئة العملياتية للمؤسسة وتقييم هياكلها التنظيمية ومواردها، ويربط بين هذه العناصر مع التحديات التي تواجهها المنظمة من خلال وضع مخطط عمل يسمح له بإجراء التعديلات المناسبة في

1- نقلا عن سعد غالب ياسين، **الإدارة الإستراتيجية**، (عمان: دار اليازوري، 2002)، ص. 15.

الوقت المناسب حيث يقول أن الإدارة الإستراتيجية هي النظر إلى الخارج، النظر إلى الداخل والنظر إلى الأمام.(1)

في الواقع، تمثل الإدارة الإستراتيجية منظومة من العمليات المتكاملة ذات العلاقة بتحليل البيئة الداخلية والخارجية وصياغة إستراتيجية مناسبة وتطبيقها وتقييمها ، في ضوء تحليل أثر المتغيرات المهمة عليها، وذلك بما يتضمن تحقيق ميزة إستراتيجية للمنظمة وتعظيم إنجازها في أنشطة الأعمال المختلفة.

لذلك تختلف الإدارة الإستراتيجية عن التخطيط الإستراتيجي، فهي ثمرة لتطور هذا الأخير، وتوسيع لنطاقه، وإغناء لأبعاده، من منطلق أن الإدارة الإستراتيجية تهتم بالحاضر والمستقبل في آن واحد، فهي نظرة داخلية إلى الخارج، ونظرة وتحليل لحاضر المنظمة من منظور مستقبلي. أي أن الإدارة الإستراتيجية هي عملية خلق هادفة، في حين أن التخطيط الإستراتيجي هو عملية تنبؤ لفترة طويلة الأجل، وتوقع ما سيحدث، وتخصيص الموارد والإمكانيات الحالية ولكن في نطاق الزمن الذي تحدده الخطة.(2)

إضافة إلى ذلك يرى *Porter* أن الإدارة الإستراتيجية تهتم بالكفاءة التشغيلية كتوجه إستراتيجي، لكن مع ضرورة التمييز بين الإستراتيجية والكفاءة التشغيلية، طالما أن الإستراتيجية هي اختيار مدروس لسلسلة مختلفة من الأنشطة لتكوين مزيج استثنائي من القيمة للمنظمة. فجوهر الإدارة الإستراتيجية هو اختيار أنشطة لإنجاز أنشطة أخرى بطريقة مختلفة، أو إنجاز أنشطة بطريقة مختلفة متميزة عن المنافسين الآخرين.(3)

3- ملخص لأهم الطرق المستخدمة في فترة الإدارة الإستراتيجية:

تميزت طرق التحليل الإستراتيجي في مرحلة التخطيط الإستراتيجي بالاهتمام بالمتغيرات التقنية الاقتصادية في إطار البحث عن أحسن علاقة "تكلفة/حجم" . لكن ظهرت فيما بعد بوادر الرغبة في إيجاد طرق بديلة لتسيير المحافظ والأنشطة كانعكاس لرغبة المستهلكين في التميز " *Personalization*" من خلال المنتجات التي يستهلكونها، فكانت هذه بداية الاهتمام برغبات الزبون كبديل عن إدارة الموارد. وصنفت هذه المرحلة على أنها مرحلة الإدارة الإستراتيجية. وقد ظهرت عدة طرق ومفاهيم جديدة للاستجابة لتطلعات

---

*1-Cited by Susan Scribner, "**Introduction To Strategic Management**", 2008, P.3 www.Lachealthsys.org.*

2- غالب ياسين، مرجع سابق، ص. 16.

3- المرجع نفسه، ص. 17.

الزبائن وتحسين الوضعية الإستراتيجية للمؤسسة ولعل أهمها [1]: تحليل القيمة (*Swot*)، المعيارة النموذجية (*Benchmarking*)، إعادة الهندسة (*Reengineering*)، طرق مراقبة التسيير الإستراتيجي (الإدارة بالعمليات *Process* ونظم الموازنات).

وفيما يلي ملخص لهذه الطرق استثناء طرق مراقبة التسيير الإستراتيجية، التي سيتم عرضها في الفصل الثاني.

3-1- تحليل القيمة:

ظهر مفهوم تحليل القيمة أو "سلسلة القيمة" لأول مرة من خلال أعمال *Lawrence Miles*[2] في الخمسينيات، وطور ها فيما بعد *Michael Porter*. الذي يرى أن نقطة البداية في أي توجه إستراتيجي هي تحديد الميزة التنافسية للمؤسسة والتي تظهر عندما تتحكم هذه الأخيرة في عامل من عوامل النجاح بشكل أفضل من منافسيها على مستوى نشاط معين. و هناك نوعين من الميز التنافسية التي يجب على المؤسسة تحقيقها ، هما: "منتجات متميزة (تفاضلية)" أو "تكاليف منخفضة". ولتحديد ميزتها التنافسية، على المؤسسة فحص كل وظائفها والعلاقات المترابطة فيما بينها، خاصة مراحل الإنتاج، بهذه الطريقة يمكن وضع "سلسلة قيمة" في المؤسسة . وعلى المؤسسة أن تجد كيف يمكنها خلق القيمة بشكل دائم عبر تحديد احتياجات الزبائن المحتملين، إضافة إلى تقسيم العمل وفقا للاختيارات التكنولوجية وطبيعة قنوات التوزيع. ومن أجل خلق القيمة بشكل مستمر أو بعبارة أخرى أن يعرف الزبون بأن المؤسسة مصدر مستمر للقيمة، يجب تقديم خدمات لا يمنحها منافسوها أو ليست لديهم القدرة على منحها في ظروف أدائهم الحالي. وعلى المؤسسة أن تخلق إذن سلسلة للقيم تضمن من خلالها ميزة تنافسية صلبة تستطيع من خلالها الصمود أمام المنافسين الأحسن وضعية في السوق.[3]

1 - هناك طرق أخرى مثل: الإدارة بالمشاريع، الفرق المستقلة، *time to market, risk management* والتنظيم الأفقي، غير أن هذه الطرق ورغم أنها محل العديد من الأبحاث إلا أنها لم ترق إلى تلك المذكورة أعلاه، لمزيد من المعلومات أنظر: *www.minds.wisconsin.edu*

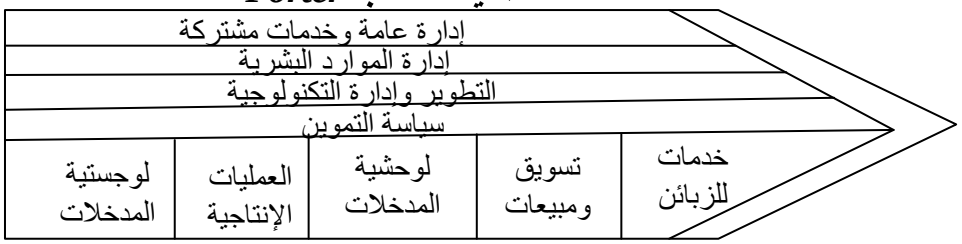
2 - *Lawrence Delos Miles*: عمل مهندسا لدى جنرال الكتريك في خمسينات القرن الماضي. كانت جهوده آنذاك منصبة على إيجاد الحلول لندرة المعادن النفيسة. ولقد اكتشف أن الأهم في المنتج هو الوظيفة التي يمارسها بغض النظر عن الحلول المقترحة لإشباع هذه الوظيفة. من هذا المنطلق طور مفهوم تحليل القيمة والذي طور فيما بعد في اليابان سنة 1960. لمزيد من المعلومات، أنظر: *www.minds.wisconsin.edu*

3- Hamadouche, Op. Cit., P. 83.

يعرف *Porter* سلسلة القيم على أنها: تقسيم المؤسسة إلى نشاطات رئيسية من الناحية الإستراتيجية، بهدف فهم سلوك التكاليف واستيعاب الموارد الموجودة والممكنة من أجل المفاضلة (التميز).[1] إن مفهوم سلسلة القيمة أساسي في فهم مصدر القيمة والتموضع الإستراتيجي للمؤسسة. وقد حاول *Porter* وضع نموذج لتفسير هذا المفهوم كما يلي:

شكل رقم 7

سلسلة القيمة حسب *Porter*



Source: *Philippe Lorino,* ***Méthodes et Pratiques de la Performance****, 3e édition, (Paris: édition organisation, 2003), P. 61.*

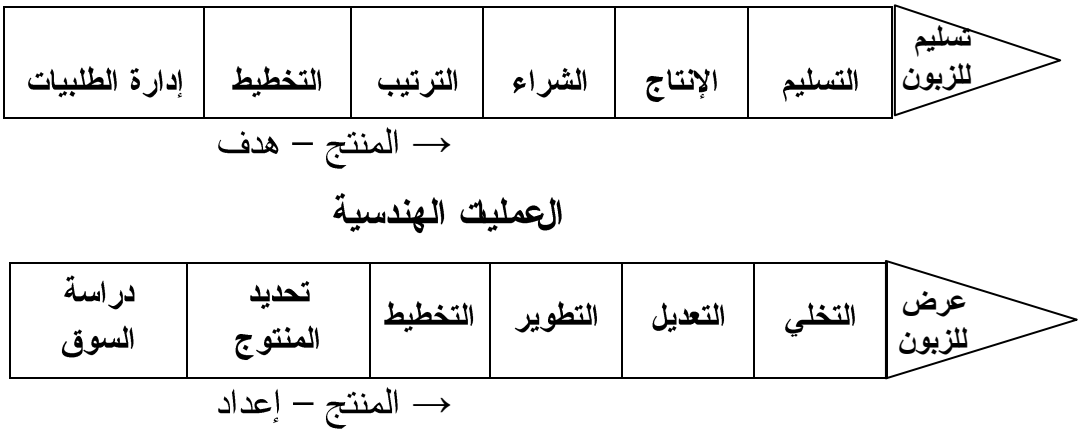
أسقط *Porter* مفهوم سلسلة القيمة على التنظيم الصناعي التقليدي للمؤسسة (التموينات، الإنتاج، المبيعات، خدمات ما بعد البيع) بهدف التحكم في هيكلة التكاليف وأمثلة العلاقات والارتباطات بين مختلف الوحدات داخل المؤسسة.

يرى *Lorino* أن هذا النموذج قد أهمل ما أسماه ب ـــ: أنشطة الدعم المرافقة لعمليات الإنتاج الصناعي والتي قد لا تكون جزءا منها بالضرورة.[2]

1-Philippe Lorino, ***Méthodes et Pratiques de la Performance****,3e édition, (Paris: édition organisation, 2003), P. 59.*

2-Ibid., P. 61.

شكل رقم8
العمليات اللوجستية والعمليات الهندسية
العمليات اللوجستية



Source: *Philippe Lorino,* ***Méthodes et Pratiques de la Performance****, 3e édition, (Paris: édition organisation, 2003), P. 62.*

يرى *Lorino* أن هذه العمليات تكون في معظم الأحيان أهم من العملية اللوجستو-صناعية، فيجب التفرقة بين النظرة المعلوماتية لأنشطة المؤسسة والنظرة التقليدية القائمة على تدفق المواد. كما يرى أن مفهوم سلسلة القيمة يتسم بالتعقيد والتنوع نسبة إلى تعدد الأسواق والمنتجات، فالقيمة تتشكل من خلال الترتيب الشبكي لعدة عمليات، وتعريف هذه العمليات وكيفية تشكلها مرتبط بكل حالة على حدة.

يعاب على مفهوم تحليل القيمة تركيزه على البيئة الداخلية للمؤسسة وإهماله لبيئتها الخارجية وبالتالي إهمال أحد أهم محاور تشكيل الإستراتيجية. كما أنه يجب عدم نسيان مقاومة التغيير من قبل موظفي المؤسسة كرد فعل للتغيرات التي تفرضها مسألة إعادة التنظيم بالإضافة إلى ذلك يتناقض أحيانا هدف خلق القيمة مع هدف التخصيص الأمثل للموارد، فالإنتاج المكثف والتكاليف الوحدوية المنخفضة هما الخياران الأكثر ملاءمة في استعمال التجهيزات والآلات والمواد الأولية والعمل، بينما قد يؤدي هذا الاستعمال العقلاني إلى خفض القيمة وفقا لمنظور الزبائن والذي لا يكون بدوره موضوعيا دوما.

3-2- المعيارة النموذجية: *Benchmarking*

المعيارة النموذجية أداة نظامية تسمح للشركة بمعرفة إذا ما كان أداء عملياتها وأنشطتها مكافئ لأفضل الممارسات أم لا. وتفيد نماذج هذه الأداة في تحديد كيفية عمل الوحدات، الإدارات، إنجاز المؤسسة مقارنة مع المؤسسات الأخرى المماثلة.

وقد ظهرت هذه الطريقة في الولايات المتحدة الأمريكية بفضل مبادرة لشركة *Rank Xerox* خلال الثمانينات وأصبحت بعد ذلك من أهم وسائل إدارة الأعمال في دراسة البيئة وسلوك المنافسين وإعادة التقييم المستمر لأداء المؤسسة، فمن الناحية اللغوية، تعني كلمة *Benchmarking* تلك النقطة المرجعية التي نقيس منها أبعاد الأشياء باستخدام مقياس تدريجي.[1] هذه النقطة المرجعية قد تأخذ في الواقع عدة أشكال نذكر منها : المنتجات، الخدمات، طرق تنظيم العمل، النوعية، سعر التكلفة، النقديات (الخزينة)، المديونية، عمليات الإنتاج.

يمكن أن نميز بين نوعين للمعيار النموذجي وهما:

- **المعيارة النموذجية الخارجية:** من خلال المقارنة بين المؤسسات المتماثلة من ناحية النشاط (معيار تنافسي) أو المقارنة بين مؤسسات لا تنتمي لنفس قطاع النشاط ولكن تواجه مشاكل مماثلة (معيار وظيفي)؛
- **المعيارة النموذجية الداخلية:** من خلال المقارنة بين مختلف الوحدات، المصانع، الخدمات في نفس المؤسسة.

إن المعيارة النموذجية تهدف لتحقيق النوعية فهو طريق الامتياز، تلك الطريق التي تمر عبر الملاحظة الخارجية المرتكزة على مرجعيات نوعية وكمية والتي تمكن المؤسسة من التعمق في فهم بيئتها. فالمعيارة النموذجية هي نقل لطرق الإدارة أو للأفعال التي تحسن الطرق السائدة في المؤسسة، وهي تفترض مساهمة فعالة للأفراد بداخلها.[2]

ويتطلب تطبيق هذه الطريقة إتباع الخطوات الأتية:[3]

- تعريف مجال المقارنة؛

*1-Fabien Lepoivre, " **Benchmarking : Concept et Méthodologie**", Nantes, 2004, P. 3- 9, www. Webmanager center. Com.*
2-Ibid., P.15-16.
3 -Ibid., P.17.

- اختيار صورة مشاركة للمعيار النموذجية؛ تحديد طرق القياس، الوحدات، المؤشرات وطريقة جمع المعلومات؛
- تحليل البيانات؛
- تقديم النتائج ومناقشة أهداف التحسين؛
- بناء خطط تحسين أو الإجراءات الجديدة؛
- مراقبة تقدم خطط المعيارة النموذجية.

يؤدي التطبيق الصحيح لهذه الطريقة إلى تحقيق الميزة التنافسية التي تنشدها المؤسسة من خلال استنساخ أحسن الطرق التي تسمح برفع أدا ها وتحسين عملياتها الإنتاجية، إضافة إلى تحليل هيكل التكاليف مقارنة مع المنافسين. و هناك تكاليف للمعيارة النموذجية يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع رئيسية:[1]

- **تكاليف الزيارة:** تتضمن غرف الفنادق، تكاليف السفر، الوجبات، الهدايا الرمزية، الأوقات الفاقدة للعمالة.
- **تكاليف الوقت:** أعضاء فريق المعيار النموذجي سيستثمرون وقتهم في كل من البحث عن أسباب المشاكل، إيجاد الشركات الاستثنائية للدراسة، الزيارات، التنفيذ. كل هذا سيأخذهم بعيدا عن مهامهم النظامية كجزء من يومياتهم لذلك يتطلب الموقف إضافة موظفين جدد.
- **تكاليف قاعدة المعطيات:** المؤسسات التي تؤسس المعيارة النموذجية ضمن إجراءاتها اليومية تستمر في خلق وإبقاء قاعدة معطيات لحفظ أفضل الممارسات والإنجازات.

يعاب على الـــ *Benchmarking* أنها عملية شاقة وتحتاج لكثير من الالتزام لتنجح، كما أنها مستهلكة للوقت ومكلفة وسرعان ما تصطدم أمام الحس التنافسي الذي يعيق التدفق الحر للمعلومات، إضافة إلى إهمال جانب مهم وهو قيام المؤسسة الرائدة محل المقارنة بالتحسين المستمر لأدائها ووجود عناصر غير قابلة للمقارنة كالإستراتيجية والثقافة.

1 - Ibid., PP.18-19.

3-3- مصفوفة *SWOT*:

يعتبر تحليل *Swot (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats)*[1] أي نقاط القوة، نقاط الضعف، الفرص، التهديدات، أحد الطرق الأكثر استعمالا في مجال الفحص الإستراتيجي سواء من المتطور الداخلي أو الخارجي للمؤسسة. وفقا لهذا التحليل فإن لب الإستراتيجية هو مدى قدرة المؤسسة في الاستجابة للظروف الخارجية ومحاولة استغلال كل الفرص المتاحة من أجل تحسين أدائها. وبناء على هذه الفكرة يمكن التمييز بين أربعة أنواع من العوامل الإستراتيجية: فعلى سبيل المستوى الداخلي نجد نقاط القوة ونقاط الضعف، أما على المستوى الخارجي التهديدات والفرص.[2]

والفرص هي تلك الظروف المحيطة بالمنظمة في مكان معين من السوق، وفي فترة زمنية محددة، وتتمكن المنظمة من استغلال تلك الظروف في تحقيق أهدافها الإستراتيجية. وتعتبر الفرص السوقية عاملا مهما في تحديد الموقف الإستراتيجي للمنظمة. ولا يستطيع المديرون، ربط الإستراتيجية مع موقف المنظمة دون تعريفها أولا لكل فرصة من الفرص الموجودة في البيئة، وتحديد أولوياتها مع الفرص الأخرى، وأهميتها في تحقيق النمو والربح للمنظمة في البيئة، وتحديد أولوياتها مع الفرص الأخرى، وفي قدرتها على تحقيق الجاذبية الصناعية. وللعلم فان جميع المنظمات في الصناعة لا تتساوى في الموقع إذا ما أتيحت لها الفرص، بسبب أن الفرص الصناعية تتسم بعوامل خاصة ترتبط بإمكانات وقدرات واهتمامات المنظمة. والمنظمة التي تتوفر لديها فرصة صناعية ولا تعمل على استغلالها واستثمارها فهي واهمة، لأن الفرص لا تتكرر بحكم الارتباط بعاملي المكان والزمان. والواقع أن المنظمات الناجحة لا تنتظر من الفرصة لتأتي إليها، بل لابد من العمل الدؤوب والبحث لإنشائها والقيام باستغلالها وتعظيم أهدافها وتحقيق الميزة التنافسية لها.[3]

وتتخذ العوامل في البيئة الخارجية للمنظمات، في الغالب، موقفا اتجاه التهديدات التي تتوقعها. فالتهديدات هي تلك الأحداث المحتملة التي إذا ما حصلت فسوف تسبب

---

1 - أعد هذا النموذج من قبل كل من:(*Learned , Christensenm Andrews, Guth*)، لذلك قد نجد في بعض المراجع تسمية *LCAG* بدلا من *swot*.

2- زكريا مطلك الدوري، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم وعمليات وحالات دراسة، (عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية، الطبعة العربية، 2005)، ص. *158*.

3- نفس المرجع، ص.159.

خطرا أو آثارا سلبية للمنظمة. وتتمثل التهديدات بدخول منافسين جدد وبتكاليف قليلة إلى الأسواق أو زيادة الضغوط التنافسية أو نمو قوة التفاوض عند المشترين والممونين، ثم التغيرات التي تحصل في أذواق المستهلكين.

وتتمثل نقاط القوة في تلك الخصائص التي تميز المنظمة عن منافسيها، أو في كل الأحوال، التي تعتبر فوق المعدل في قطاع النشاط المدروس. وتعد الكفاءات المتميزة أحد أهم هذه النقاط، إضافة إلى قوة البيع الفعالة والتنظيم الموجه نحو الزبائن.

أما نقاط الضعف فهي تلك العوامل الداخلية التي تؤثر سلبا على أداء المؤسسة وتجعلها أقل من المعدل في قطاع النشاط . قد يتجسد ذلك من خلال شبكة توزيع سيئة أو مديونية مرتفعة وغيرها من المعوقات.

تشمل نقاط القوة ونقاط الضعف كل الخصائص الداخلية في المؤسسة: البعد التجاري (منتجات، توزيع، إشهار)، البعد المالي (مديونية، الخزينة، عدد المساهمين للإدارة)، البعد التكنولوجي (القدرة على التجديد، تكلفة الإنتاج، الملكية الفكرية) والبعد التنظيمي (نوعية إدارة الموارد البشرية، نظام الرقابة، مرونة الهيكل التنظيمي). وبعد تحديد عناصر القوة والضعف الداخلية، وتحديد الفرص والتهديدات الخارجية للمنظمة لابد من القيام بتحليل وتقييم تلك المتغيرات الأربعة الرئيسية المكونة لمصفوفة *Swot*.

يوضح الشكل 9 تحليل لمصفوفة المتغيرات الأربعة جوانب القوة والضعف والفرص والتهديدات. كل ذلك يساعد على تحديد الموقف الإستراتيجي عبر دمج تقويم عناصر البيئة الخارجية مع أنشطة الأداء الداخلي، وفي ضوء نتائج التفاعلات لتحليل تلك العناصر تظهر استراتيجيات متعددة مما يتوجب على الإدارات القيام باختيار أو بناء إستراتيجية تتطابق وموقف المنظمة إزاء أهدافها وإزاء المنافسين في الصناعة. وهذه النتائج تتلخص بما يأتي في استراتيجيات:[1]

- **إستراتيجية هجومية:** يشير المربع 1 في الشكل 9 إلى أن المنظمة تتوفر على فرص إضافة إلى امتلاكها نقاط قوة كبيرة، مما يدفعها لاختيار إستراتيجية هجومية الغرض منها زيادة استغلال هذه الفرص المتاحة وتعظيم قوتها الداخلية.

1-Ibid., P.160.

– **إستراتيجية علاجية:** يوضح المربع رقم 2 أن المنظمة تتوافر على فرص مناسبة لكنها تعاني من نقاط ضعف قد تمنعها من استغلال تلك الفرص المتاحة. وينبغي على الإدارة الإستراتيجية في المنظمة القيام باتخاذ إستراتيجية لمعالجة وتصحيح نقاط الضعف الداخلية، سواء كانت في الأنشطة الإدارية أم الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والمالية، لتمكينها من استثمار الفرص أمامها.

شكل رقم 9
نموذج التحليل لمصفوفة *Swot*

تقويم البيئة الداخلية / تقويم البيئة الخارجية	نقاط القوة	نقاط الضعف ....
الفرص	**(1)** استعمال نقاط القوة واستثمار الفرص المتاحة (إستراتيجيات هجومية)	**(2)** معالجة نقاط الضعف واستثمار الفرص المتاحة (إستراتيجيات علاجية)
التهديدات	**(3)** استعمال نقاط القوة وتقليل التهديدات (إستراتيجية دفاعية)	**(4)** تقليل نقاط الضعف وتقليل التهديدات (إستراتيجيات انكماشية)

المصدر: زكريا مطلك الدوري، **الإدارة الإستراتيجية:** مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، (عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية، 2005)، ص. 160.

– **إستراتيجية دفاعية:** لو حدث أن تواجدت المنظمة في المربع رقم 3 والذي يعبر عن تفاعل نقاط القوة والتهديدات، فإن المنظمة تستطيع أن تعزز وتستثمر نقاط القوة التي تملكها وبنفس الوقت، تتوجه للدفاع ضد أخطار التهديدات المحيطة بها، من خلال اختيار إستراتيجيات تساهم في تعظيم نقاط القوة وتحجيم التهديدات التي تواجهها.

والملاحظ أن المنظمة تستطيع تصحيح ومعالجة نقاط الضعف لأن سيطرتها على العوامل الداخلية ممكنة ولكن تصبح المشكلة أصعب عندما تتعلق بالعوامل الخارجية . لأن المنظمة يمكنها أن تتلاءم وتتكيف مع الظروف الخارجية ولكن يصعب السيطرة على هذه العوامل بشكل كامل.

– **إستراتيجيات انكماشية:** تتجه المنظمة إلى إتباع استراتيجيات انكماشية بسبب ما تعانيه من تهديدات خارجية ومن نقاط ضعف داخلية (المربع 4)، فالإستراتيجيات المجسدة فيه

تتضمن التقليل من التهديدات الخارجية ومعالجة نقاط الضعف الداخلية، على سبيل المثال حذف خط إنتاجي متدن أو الخروج من السوق أو الاندماج مع شركات أخرى.

تعرضت طريقة التحليل *Swot* إلى جملة من الانتقادات، لعل أهمها عدم واقعية التفرقة بين العناصر الداخلية والخارجية في المؤسسة، خاصة في مسألة الشراكة والمقاولة من الباطن. و هناك علاقة تأثير وتأثير بين نقاط القوة والضعف الداخلية مع الفرص والتهديدات الخارجية، لذلك يجب البحث عن الإشكالية الإستراتيجية للمؤسسة والتي قد تكون عنصرا ضمنيا كخلاصة للعلاقات المتعددة بين الفئات الأربع السابقة الذكر.[1]

ويعاب أيضا على مصفوفة *Swot* الاستنتاج الآلي لتغييرات الهيئة الخارجية، ففشل منافس قد لا يعني بالضرورة بروز فرص جديدة للمؤسسة بل على العكس قد يعني ذلك أفول الصناعة بكاملها وانسحاب المستثمرين. كما لا يجب إهمال الجانب الحدسي في سلوك المنظمة التي قد ترى فرصة فيما يراه الآخرون تهديدا. فتقدير وضعية المؤسسة مشروط بالنموذج الاقتصادي الذي اختاره مسيروها قبل كل شيء.

3-4- إعادة هندسة الأعمال: (*Reengineering*)

ظهر مفهوم إعادة هندسة الأعمال بداية في عام 1990 عندما قام معهد ماساتشوسيتس للتكنولوجيا (*MIT*) *Massachusetts Institute of Technology* بإجراء بحث بعنوان "الإدارة في عام 1990"، وكان الغرض من هذا البحث هو معرفة الدور الذي تلعبه تكنولوجيا المعلومات في منظمات ذلك الوقت. وفي نفس العام قامت مجموعة من الباحثين لدى مؤسسة سي أس سي (*CSC*) للخدمات بإجراء بحث لفحص طبيعة العلاقة بين تكنولوجيا المعلومات وبين تغيير المنظمة. وفي صيف نفس العام قام دافينبورت [2] بنشر مقالة بعنوان "الهندسة الصناعية

الجديدة: تكنولوجيا المعلومات وإعادة تصميم عمليات المنظمة"، ثم تلى ذلك مباشرة مقالة هامر بعنوان "إعادة هندسة المنظمة".[3]

1- Desermaux et Collectif, Op. Cit., P. 60.

2 - *Thomas H.Daven port* (ولد في أكتوبر 1954) اكاديمي أمريكي وكاتب متخصص في ادارة السيرورات وادارة المعرفة *Knowledge Management*. حاليا يشتغل منصب استاذ في المعلومة التكنولوجية وادارة الأعمال بباسنن كوليدج حيث يشغل أيضا منصب مدير الأبحاث في مجال التجديد التكنولوجي . لمزيد من المعلومات ، أنظر: *www.wikipedia.org.*

3 -*www.wikipedia.org/wiki/reewgineering*

يؤكد العديد من الكتاب على أن مدخل إعادة الهندسة نشأ بداية في حقل تكنولوجيا المعلومات ثم انتشر بقوة في كافة المجالات الوظيفية داخل المنظمة، فلقد كان من المتوقع نتيجة للاستثمارات الهائلة في مجال تكنولوجيا المعلومات زيادة الإنتاجية بنسب مرتفعة إلا أن ذلك لم يحدث، فعلى سبيل المثال قدرت الاستثمارات في مجال تكنولوجيا المعلومات في صناعة الخدمات خلال العشر سنوات الأخيرة 900 بليون دولار، في حين لم يؤد ذلك إلى زيادة الإنتاجية إلا بمقدار 7% فقط، الأمر الذي حدا بهذه المنظمات إلى محاولة رفع هذه النسبة بشكل كبير عن طريق الربط بين الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات وبين تغيير العملية. في حين يرى دافينبورت أن هناك العديد من المداخل والأساليب التي أدت إلى ظهور مدخل إعادة الهندسة وساهمت في تشكيل أسسه ومبادئه: مدخل الجودة الشاملة – الهندسة الصناعية – مدخل النظم – المدخل الفني الاجتماعي– الحركة النشيطة للابتكارات– استخدام نظم المعلومات لتحقيق ميزة تنافسية.[1]

ولقد أثار مدخل إعادة الهندسة الكثير من الجدل والخلاف بين الكتاب، فبعض الكتاب مثل *Drucker* الذي يرى أنه مدخل جديد ومبتكر ويجب تطبيقه، في حين يرى البعض الآخر أنه يعتبر بدعة إدارية انتشرت فترة في مجال الفكر الإداري ثم ما لبثت أن اختفت، بينما يرى فريق ثالث أن مدخل إعادة الهندسة قدم مجموعة من الأفكار منها ما هو جديد ومبتكر ومنها ما هو قديم ومكرر. فعلى سبيل المثال قدمت الهندسة الصناعية مجموعة من المفاهيم والأدوات في منتصف القرن العشرين مثل: تحليل ال عملية، تحليل تكلفة النشاط، تحليل القيمة المضافة. إلا أن الفارق يتمثل في أن مدخل إعادة الهندسة قدم هذه الأدوات في بيئة مختلفة تمام الاختلاف من حيث البنية التكنولوجية والتي وفرت إمكانيات تكنولوجية هائلة لم تكن متاحة من قبل.[2]

1 - *Hamadouche, Op. Cit., P.85.*
2 - *Ibid.*

هناك مجموعة من التعريفات التي وردت بالنسبة لمفهوم إعادة الهندسة من ذلك تعريف كل من *Hammer* و *Champy* [1] بأن هندسة العمليات هي إعادة التفكير بصورة جادة وأساسية في عمليات المنظمة، وإعادة تصميمها بشكل جذري لتحقيق تحسينات ثورية في معايير الأداء الهامة مثل: التكلفة، الجودة، الخدمة وسرعة إنجاز العمل.[2] ويعرف كل من دافينبورت وشورت إعادة تصميم عملية التشغيل بأنها تحليل وإعادة تصميم تتابع العمل وعمليات التشغيل داخل وبين المنظمات.[3]

ولقد استخدمت العديد من الدراسات مسميات مختلفة لمفهوم إعادة هندسة ال عملية. ومن أمثلة هذه المسميات: إعادة التصميم الجذري للعملية، إعادة الهندسة التنظيمية، إعادة هيكلة العملية، تجديد وابتكار العملية.

يركز تعريف هامر وتشامبي على أربعة ركائز أساسية:[4]

- إعادة التفكير بصورة أساسية. يجب أن تسأل المنظمة نفسها مجموعة من الأسئلة: لماذا نفعل ما نقوم به الآن، ولماذا نؤديه بالطريقة الحالية، وما الذي يجب القيام به، وكيف يمكن القيام به؟ إن مدخل إعادة الهندسة يرفض كل الأساليب والممارسات التقليدية المتبعة في أداء العملية الحالية، ويبحث عن أساليب جديدة ومبتكرة لأدائها.
- إعادة التصميم الجذري، أي التجديد والابتكار وليس مجرد تطوير وتحسين أساليب العمل الحالية.
- تحسينات ثورية فائقة: يسعى مدخل إعادة الهندسة إلى إحداث تحسينات ضخمة في معدلات الأداء الهامة مثل: التكلفة، الجودة، الخدمة، سرعة إنجاز العمل.

---

1 - *Michael Hammer* هو أستاذ لدى مؤسسة ماسا شوسيتس للتكنولوجيا، وهو يرأس أيضا مؤسسة الاستشارة "هامر وشامبي". يعتبر أحد أهم المتخصصين العالميين في مجال إدارة الأعمال. وهو من استحدث مفهومي إعادة الهندسة و"عملية المؤسسة" الذين كان لهما الأثر العميق في تطور تنظيم المؤسسات. صنفته مجلة تايمز ضمن 25 شخصية الأكثر تأثير في الولايات المتحدة الأمريكية. لمزيد من المعلومات، أنظر: *www.eecs-newsletter.mit.edu*

–*James champy* أسس من جهته شركة الاستشارة csc *Index* الرائد في تطوير إعادة الهندسة في المؤسسات. أدار وأعد مشاريع تغيير العمليات التنفيذية في عدة مؤسسات. اشترك مع هامر في كتابة "إعادة الهندسة" وهو أول مرجع متخصص في هذا الميدان. لمزيد من المعلومات، أنظر: *www.wikipedia.org*

2-Ibid., P. 161.

3 - الدوري، مرجع سابق، ص.161.

4 -*M. Hammer, J.Champy, Le Reengineering, (Paris: Dunod, 1993), PP.5-7.*

- العمليات *Processes* : يركز مدخل إعادة الهندسة على عمليات المنظمة الجوهرية (ذات القيمة المضافة)، وذلك من خلال وضع تصميم جديد ومبتكر يمكن من خلاله تحقيق التحسينات الجذرية المطلوبة.

قام هامر بتحديد سبعة مبادئ لأداء العمل يفضل الاسترشاد بها عند تطبيق مدخل إعادة الهندسة. وفيما يلي أسس ومبادئ مدخل إعادة الهندسة:[1]

- تنظيم الأفراد وفرق العمل حول النتائج وليس حول المهام؛
- تنفيذ العملية من قبل مستخدمي مخرجاتها كلما أمكن ذلك؛
- دمج عملية جمع المعلومات مع عملية تشغيل (معالجة) المعلومات؛ التعامل مع الموارد المنتشرة جغرافيا بشكل مركزي؛
- الربط بين الأنشطة المتوازية بدلا من التكامل بين نتائجها؛
- تفويض الصلاحيات لاتخاذ القرارات وحل المشكلات؛
- الحصول على المعلومات من مصدرها الأصلي ولمرة واحدة.

ينبغي وضع التحليل الاستراتيجي في إطاره النظري الصحيح الذي وحده سيسمح بخلق ذلك الانسجام المنشود بين البيئة الداخلية للمؤسسة وبيئتها الخارجية. ويبقى اختيار إحدى طرائق التحليل السابقة الذكر مرهونا بالقدرة التحليلية لصاحب القرار.

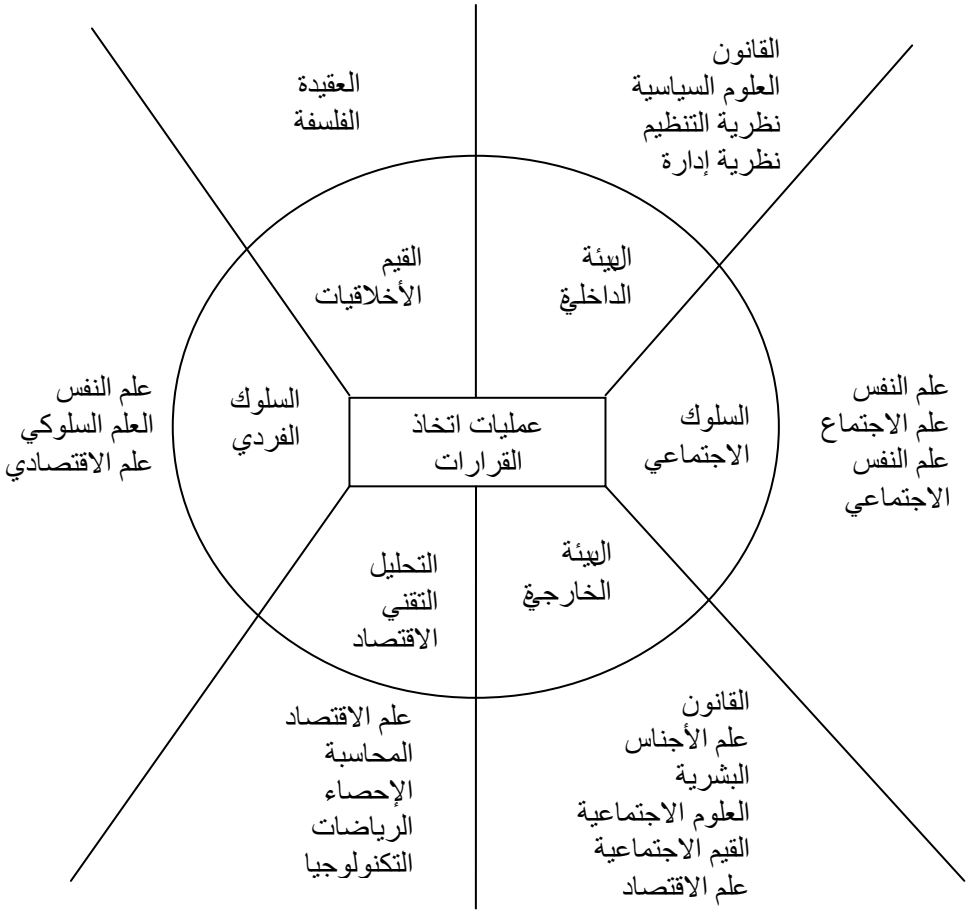
المطلب الثالث: الأطر النظرية لصناعة القرار

1- الإطار المتعدد الفروع لصناعة القرار:

لا يوجد أي نموذج تحليلي بسيط يتم من خلاله وضع الخيارات الإستراتيجية الأساسية. يوضح شكل 10، بأنه توجد على الأقل ستة تقسيمات لظواهر يمكن أن يكون لها تأثير ذو دلالة على اتخاذ القرار الإستراتيجي في المنظمات. ويثبت هذا المخطط أيضا بأن عددا كبيرا من الفروع ترتبط بالقوى المفصلة في أصناف الظواهر.

1 -*Ibid., P.6.*

شكل رقم 10
الهيكل المتعدد الفروع لاتخاذ القرار.



Source: *Robert Boyden Lamb,* ***Competitive Strategic Management****, (New Jersey: New York University, 1984), P. 174.*

2- المدارس العشر للإدارة الإستراتيجية:

يعتبر *Mintzberg*[1] أحد أهم منظري الإدارة الإستراتيجية، فلقد استطاع من خلال كتابه "رحلة الإستراتيجية" (*Strategy Safari*)، الذي ألفه بمعية كل من *Bruce Ahlstrand* و *Joseph Lampel*، إعطاء تصنيفات دقيقة لطرق تشكيل الإستراتيجيات في

1 - *Mintzberg. Henry* يتميز كونه مزدوج التكوين فهو خريج معهد الميكانيك بجامعة *Mcgill بمرنريال* سنة 1961، وتحصل فيما بعد على شهادة الدكتوراه من *Sloan School* of *Management* من *MIT* (*USA*). يدرس بجامعة *Mcgill* منذ سنة 30 سنة وهو أيضا أستاذ محاضر لدى المعهد الأوروبي لإدارة الأعمال (*TNSEAD*). ترأس مؤسسة إدارة الأعمال الإستراتيجية وتحصل مرتين على جائزة *McKinsey* لأفضل مقالة صادرة في هارفد بيزنس ريفيو (*Harvard Business Review*). أيضا عدد كبير من الإصدارات والمقالات في مجال في مجال إدارة الأعمال. لمزيد المعلومات، أنظر: *www.mintzberg.org*.

منظمات الأعمال من خلال التمييز بين عشر مدارس رئيسية يعتبرها الإطار الفكري للإدارة الإستراتيجية.

قد يلاحظ القارئ أن *Mintzberg* وزميليه قد اقتربا كثيرا من تبسط ذلك التشعب والتعقيد الذي يميز وضع الخيارات الإستراتيجية مثلما هو مبين في الشكل 10 السابق.

وفيما يلي ملخص لمبادئ هذه المدارس العشرة.

2-1- مدرسة التصميم: *Design School*

ترى هذه المدرسة أن تشكيل الإستراتيجية هو عبارة عن عملية تصميمية، فالفكرة الأساسية هي إحداث أكبر قدر ممكن من التناسق بين نقاط القوة والضعف الداخلية وبين التهديدات والفرص الخارجية (نفس المفاهيم المستخدمة في طريقة *Swot*). وبناء على ذلك، يضع المديرون استراتيجيات واضحة وبسيطة في إطار مخطط خال من التصرفات الحدسية وردود الفعل الفورية ما يسمح بتنفيذها من قبل الجميع. ويعتبر البعض أن هذا المدخل في الإدارة الإستراتيجية قد سيطر على ال عملية الإستراتيجية خلال السبعينيات. ويعتقد آخرون أنه لا يزال مطبقا إلى يومنا هذا نتيجة لآثاره الضمنية على معظم الطرق المعتمدة حديثا. ويمكن تلخيص المحاور الكبرى لتشكيل الإستراتيجية – من خلال هذه المدرسة– في النقاط التالية:

- المدخل: إستراتيجيات بسيطة ومركزة في شكل عملية بهدف تحقيق التناغم بين الوضعية الداخلية للمؤسسة ووضعيتها الخارجية (في بيئتها).
- الأسس: وضع مخطط شبه هندسي انطلاقا من تصور المديرين.
- التعديل: القيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.
- المشاركة: من خلال الانضباط، تجنب الازدواجية في اتخاذ القرارات، البساطة في التنفيذ، كل ذلك بالارتكاز على قيادة تتسم ببعد النظر.

يرى *Mintzberg* أن مداخل هذه المدرسة وبالرغم من دعوتها إلى التبسيط إلا أنها تتسم بالتعقيد نظرا لتبنيها مجموعة كبيرة من المتغيرات الداخلية والخارجية . وهذه تتطلب

مرحلة طويلة من التدريب حتى يتم استغلالها، مع الأخذ بالحسبان مقاومة التغيير الذي يبديها الأفراد داخل المؤسسة، وأيضا التغيرات المفاجئة التي قد تفرضها البيئة.[1]

2-2- مدرسة التخطيط: *The Planning School*

بالنسبة إلى هذه المدرسة، فان تشكيل الإستراتيجية هي عبارة عن عملية رسمية. وتتبنى هذه المدرسة نفس أفكار مدرسة المشروع عدا الجانب الذهني لدى المديرين في إعداد العملية الإستراتيجية.

ويجب أن تكون هذه الأخيرة في شكل رسمي أي مجزأة إلى مراحل متمايزة وموثقة وفقا لتقنيات محددة (وضع الأهداف، الموازنات، البرامج والخطط العملياتية). وبعبارة أخرى، يتم استبدال مديري المؤسسة بفرقة "التخطيط الإستراتيجي" في المراحل الأولى للعملية الإستراتيجية. وهذا التوجه قريب من مدرسة التخطيط الإستراتيجي التي ميزت فترتي الستينيات والسبعينيات.

أما المحاور الكبرى لتشكيل الإستراتيجية فتكون كما يلي:

- المدخل: إعداد وضبط مراحل بشكل صارم، بدءا من الإعداد وصولا إلى تنفيذ الإستراتيجية.
- الأسس: التخطيط، نظرية الأنظمة والإعلام الآلي.
- العنوان: التعامل مع الإستراتيجية كعملية إنتاجية.
- الإيجابيات: إعطاء معنى واضح للإستراتيجية ومكانة لهذه الأخيرة داخل المؤسسة كمحور يلتف حوله الجميع. التوزيع الجيد لموارد المؤسسة كأساس للعملية الإستراتيجية في حد ذاتها. وتسمح التحاليل بتقييم الوقائع والحكم على الإستراتيجيات المعدة، وتسمح أيضا بالرقابة القبلية على التنفيذ وفقا لما خطط له.

ويعاب على أفكار هذه المدرسة لجوؤها للتخطيط الذي يثقل العملية الإستراتيجية وقد يبعدها بذلك عن وقائع الميدان مما يمنع فرق القرار من معرفة الاحتياجات الفعلية للمتعاملين مع المؤسسة (داخليين أو خارجيين)، فلا يجب على إطارات المؤسسة أن يشكلوا الإستراتيجية من "أبراج عاجية".[2]

1-Henry Mintzberg, Bruce Ahlstrand, Joseph Lampel, ***Strategy Safari: A guid Tour Through The Wilds Of Strategic Management,*** *(New York: The free Press, , 1998), PP. 24- 26.*
2-Ibid., PP. 48-51.

2-3- مدرسة التموقع: *The Positioning School*

ترى هذه المدرسة أن تشكيل الإستراتيجية عبارة عن عملية تحليلية، فمن خلال تحليل كل من الصناعة، قطاع النشاط والمنافسة، يتم تحديد الوضعية من خلال الإستراتيجية واختيار الوجهة التي توفر أكبر فرصة ممكنة من أجل التطوير – هنا يجب فهم الوضعية من منظور: المنتجات أو السوق.[1]

سيطرت هذه المدرسة على مجال التكوين الإستراتيجي خلال سنوات الثمانين بيت وكان على رأسها *Michel Porter* الأستاذ بجامعة *Harvard*. وألهمت هذه المدرسة العديد من الأعمال الاستشارية التي قدمها كل من مكتب الاستشارة بوستن *BCG* ومشروع *PIMS* المذكورين سابقا. تأثرت هذه المدرسة بالأدبيات الحربية التي رأت النور 400 سنة قبل الميلاد عبر كتاب "فن الحرب" لمؤلفه الصيني *Sun-Tzu*.[2] فحسب هذه المدرسة تأخذ الإستراتيجية شكل وضعيات مختلفة انطلاقا من التحليل الرسمي لمختلف الحالات وبذلك يتحول دور الفرق من التخطيط الإستراتيجي إلى التحليل. وهذا التوجه سمح للأكاديميين بإثراء أعمال المؤسسات بآرائهم العلمية وإثراء الرصيد المعرفي من خلال المجلات والكتب التي تناولت مواضيع عديدة كالفرق الإستراتيجية، سلسلة القيمة، نظرية الألعاب وغيرها من المواضيع ذات التوجه التحليلي.

المحاور الكبرى لهذه المدرسة:[3]

- المدخل: تضع النشاط في إطار الصناعة والبحث عن طرق تحسين وضعيتها الإستراتيجية على مستوى هذه الصناعة.
- الأسس: التنظيم الصناعي والاستراتيجيات الحربية.
- العنوان: تحليل الوقائع والأرقام والاستخلاص المنطقي لأحسن وضعية.
- الإيجابيات: حولت هذه المدرسة الإدارة الإستراتيجية إلى علم قائم بحد ذاته وساهمت في تطويره وتقديم محتوياتها بطريقة نظامية. كما ركزت على الوقائع الاقتصادية

---

1 – www.12 manage.com/methods-mintzberg.

2 - عادة ما يقرن ما يسمى بفن الحرب بالجنرال الصيني *Sun Tzu* الذي عاش في أواخر القرن السادس قبل الميلاد. كان يعمل لحساب الملك هولو (*Helu*) في مملكة *Wu*. وقام بكتابة مؤلفه فن الحرب المكون من ثلاثة عشر فصلا قبل بداية حربه على مملكة *Chu*. ويرتكز كتابه على فكرة رئيسية الا وهي أن ربح او خسارة حرب ما ليس مسألة حظ، ولا تدخل رباني أو روحاني، انما هي مسألة الظرف الاستراتيجي المعتمد. فالمبادئ الاستراتيجية الجيدة تقود للنصر لذا وجب دراستها قبل كل شيء. لمزيد من المعلومات، أنظر: *www.wikipedia.org*.

3- Mintzberg, Op. Cit., PP.82 -91.

الملموسة خاصة في المراحل الأولى من إعداد الاستراتيجيات ألا وهي تحليل المعطيات.

ويعاب على هذه المدرسة عدم اهتمامها بأثر السياسة، الثقافة، الوقائع الاجتماعية وتركيزها على المعطيات العددية.

2-4- المدرسة القيادية: *The Entrepreneurial School*

تدعو هذه المدرسة إلى تشكيل الإستراتيجية وفق عملية تصورية. ويركز التيار القيادي العملية الإستراتيجية على مدير المؤسسة، لكن خلافا لمدرستي الوضعية والتخطيط، يتم إقحام النظام الحدسي المبهم في خضم العمليات الإستراتيجية، فلم تعد الاستراتيجيات عبارة عن مشاريع أو خطط أو وضعيات معينة، بل أصبحت تصورات غير واضحة يعبر عنها في شكل إيحائي.[1]

طبقت هذه الفكرة على مؤسسات رائدة تعمل في مجالات محدودة، كما اعتمدت من قبل مؤسسات مركزة على أجزاء معينة من أسواقها، وتعتبر أيضا ضرورية في بعض حالات التجديد. فلا يمكن لأي مؤسسة أن تستمر دون مدير له القدرة على التصور.

المحاور الكبرى لتشكيل الإستراتيجية هي كالتالي:

- المدخل: تتحدد العملية الإستراتيجية حدسيا من قبل مؤسس المنظمة أو مديرها الكارسمي. ويكون التركيز على الجوانب الحدسية، الذهنية، الأحكام، الحكمة، الخبرة والحذاقة.
- الأسس: العلوم الاقتصادية.
- العنوان: التصور "القائد هو مهندس الإستراتيجية".
- الإيجابيات: التصور الواضح للمدير الجيد يساعد المؤسسة على تجاوز الوضعيات الصعبة، خاصة في السنوات الأولى لحياتها، فالقيادة هي الضامن الوحيد لتنسيق الجهود وتوجيه المؤسسة عبر فتح باب النقاش حول الخطوط العريضة وتوخي المرونة عند التنفيذ.

1 - www.1000vesitures.com/business-guide/mgnt-inex-strategy-10schools.htnl.

ويعاب على هذه المدرسة الثقة المفرطة في توجهات المدير والتي لا يمكن الحكم على صحتها إلا بعد ظهور نتائج التنفيذ، حينئذ قد يكون الأوان قد فات من أجل إجراء العمليات التصحيحية، وبذلك يصبح مهمة المدير مسألة حياة أو موت بالنسبة للمؤسسة.[1]

2-5- المدرسة الإدراكية: *The Cognitive School*

ترى هذه المدرسة أن تشكيل الإستراتيجية هي عملية معرفية. فمن وجهة النظر الجامعية، المهم هو معرفة أصول الإستراتيجيات، سواء أكانت تصورية أو خططا أو نماذج، تطورت الأبحاث حول هذا الموضوع منذ الثمانين وإلى يومنا هذا، من خلال إيجاد العلاقة بين الاختلافات الإدراكية في خلق الإستراتيجية مع المعالجة الإدراكية للمعلومة. فالإدراك هنا يسمح ببناء مفاهيمي كانعكاس للعمليات الإستراتيجية كنوع من الاستخلاص الإبداعي، بدلا عن إعادة رسم الوقائع بطريقة غير موضوعية.

محاور تشكيل الإستراتيجية تكون كالتالي:

- المدخل: تحليل كيفية تعامل الأفراد داخل المنظمة مع النماذج و عملية المعلومات. التركيز حول ما يدور في ذهن واضع الإستراتيجية وطريقة معالجته للمعلومة.
- الأسس: علم النفس.
- العنوان: سأرى الأشياء عندما أؤمن بها.
- الإيجابيات: رؤية الإستراتيجية كعملية معرفية وإدراكية في ذهن واضعها، تبرز الاستراتيجيات كمفاهيم، خرائط، مخططات وهياكل عاكسة للواقع. وهذا ما يضفي جانبا "إبداعيا" على العملية الإستراتيجية. وتؤمن هذه المدرسة بواضع الإستراتيجية كفرد. يعاب على هذه المدرسة أن توجهاتها غير عملية بعد مرحلة ضبط المفاهيم، وتتطلب العمليات الإستراتيجية رؤية جماعية وليست فردية.[2]

2-6- مدرسة التعلم: *The Learning School*

يكون هنا تشكيل الإستراتيجية كعملية ناشئة يرجع أصل هذا النموذج إلى مفهومي المخاطرة والاستراتيجية الناشئة كنتاج قرارات فردية عملياتية بدلا من القرارات المكتبية للقيادة في المؤسسة. ويجب أن تتخذ الإجراءات من أجل التفكير مثلما تتخذ المواقف من

1-Mintzberg, Op. Cit., PP.123-124.
2-Ibid., PP.150.

أجل التنفيذ وفق هذا المنظور تكون الإستراتيجيات طارئة . فالإستراتيجيون موجودون في كامل المؤسسة. وعليه، فإن تشكيل الإستراتيجية وتنفيذها مترابطين تماما. يستعمل هنا مفهوم جديد وهو التنظيم المتعلم.

محاور تشكيل الإستراتيجية تكون كما يلي:

- المدخل: تهتم إدارة الأعمال بشكل خاص بما هو قابل للتنفيذ مع مرور الزمن وما هو غير قابل لذلك. فواضعو الإستراتيجية يتعلمون من الماضي عند إعداد خطة العمل، ولا يمكن تطوير الإستراتيجيات وفق منظور واحد، بل يجب أن تنشأ وفق مراحل قصيرة، لأن المؤسسة تتأقلم وتتعلم.
- الأسس: التعليم، نظرية التدريب.
- العنوان: إذا لم تنجحوا في البداية، أعيدوا المحاولة مرة أخرى.
- الإيجابيات: تمنح الحل لمعالجة مسائل عدم الأكادة والتعقيد في تشكيل الإستراتيجية. أفراد كثيرون معنيون بالتعلم في المؤسسة وليس فقط م ديرها، وهذا ما يمنح للتنظيم مرونة أكبر في التأقلم مع التغيير. من جهة أخرى تتراجع الحاجة إلى الم دير الأحادي في إطار مجها مع الرؤية الناشئة. ويعتبر هذا النموذج فعالا في الوضعيات المعقدة ويوفر فرصا للتحسين المستمر بإشراك فرق محفزة ومسؤولة.

ويعاب على هذه المدرسة أن مبادئها قد لا تؤدي إلى بناء إستراتيجية واضحة، بل تحقيق بعض المناورات التكتيكية فقط، أو المغالطة في اختيار الإستراتيجية. وهذا الأمر قد يكون خطيرا في فترة الأزمات.(1)

لا يمكن أيضا تشكيل الإستراتيجية بتجميع عدد من الإجراءات الظرفية، فلا يمكن القفز على فجوة على مراحل. كما لا يجب أن ننسى أن التعلم مرتبط بتحمل تكاليف إضافية.

2-7- مدرسة السلطة: *The Power School*

تشكيل الإستراتيجية عبارة عن عمليةٍ تفاوضية. والحديث في هذه الحالة يركز على تيار فكري يأخذ بعين الاعتبار نوعين من القوى، قوة ذات توجه داخلي تعتبر أن مسألة

1-Ibid., PP.176-180.

تشكيل الإستراتيجية في المؤسسة هي شأن سياسي يرتكز على التفاوض من خلال النقاش والإقناع فيما بين الفاعلين الداخليين.

القوة ذات التوجه الخارجي تنظر للمؤسسة ككيان يستغل تأثيره على الآخرين وعلى شركائه في إطار التحالفات، الشراكة وأشكال شبكية أخرى من أجل وضع إستراتيجيات جماعية تخدم مصالحه. أما محاور تشكيل الاستراتيجية فتتضمن ما يلي:

- المدخل: تطور الإستراتيجية كعملية تفاوضية بين مالكي السلطة في المؤسسة أو بين المؤسسة وشركائها الخارجيين.
- الأسس: العلوم السياسية.
- العنوان: أبحث عن الرقم واحد.
- الإيجابيات: البقاء للأقوى في البيئة الداخلية المعقد للمؤسسة يساعد على التأكد من مناقشة كل المسائل، كما يساعد على تجاوز الحواجز عند إجراء تغييرات ضرورية.

فالطابع الديمقراطي لهذا النموذج يسمح بتذليل المقاومة ضد القرارات المتخذة ، وضروري من أجل فهم التحالفات الإستراتيجية وتحليل وضعيات الشركاء.

ويعاب على نموذج القوة كلفته العالية وطابعه السياسي الذي قد يجر للإجحاف. وهذا ما يتسبب في تبني خيارات تكتيكية عوض التشكيل الفعلي للإستراتيجية، إضافة للمبالغة في تحديد دور السلطة داخل المؤسسة.[1]

2-8- المدرسة الثقافية: *The Cultural School*

تشكيل الإستراتيجية عملية جماعية، يجب أن تكون السلطة انعكاسا لثقافة المؤسسة، فعوضا عن التوجه المصلحي والتقسيم يجب التوجه نحو المصلحة الجماعية وتحقيق إستراتيجية التكامل كعملية اجتماعية متجذرة في الثقافة، من الصعب العثور على أدبيات اقتصادية. ففي هذا المجال وإن وجدت تتطرق لمقاومة التغييرات الإستراتيجية من قبل الأفراد داخل المنظمة. وتجدر الإشارة أن اليابانيين سبقوا الأمريكيين في هذا المجال باعتبار أن المسائل الثقافية قد تمنح للمؤسسة ميزة تنافسية يصعب استنساخها من قبل المنافسين.[2]

1-www.12manage.com.
2 - Mintzberg, Op. Cit., PP.234-235.

محاور الإستراتيجية كالتالي:

- المدخل: إقحام كافة الجماعات المصالح داخل المؤسسة، الرؤية للإستراتيجية ك عملي جماعية وتشاركية، فالإستراتيجية المشكلة هي انعكاس لثقافة المنظمة.
- الأسس: علم الأجناس البشرية.
- العنوان: إبراز الدور المتقدم لكل من القناعات الفردية والقيم الاجتماعية والعمليات في اتخاذ القرارات عند تشكيل الإستراتيجية. ويفسر أسباب مقاومة التغيرات الإستراتيجية ويساعد على إدارة القيم (*Values*) السائدة في المنظمات. هذا النموذج قد يكون مفيدا في مسائل الاندماج والتوسع.

يعاب على نموذج هذه المدرسة أنه يتسم بالعمومية . وقد يعزز من مقاومة التغيير لدى الأفراد وقد يؤدي إلى حالة من الانسداد داخل المنظمة، كما لا يمكن التنبؤ عن مآل الأمور وفقا لهذا النموذج.[1]

من الواضح أن عملي القرار معقدة بفعل أن مختلف الفروع تطبق على مسائل إستراتيجية مختلفة، فعلى الطالب المهتم بصناعة القرار الإستراتيجي أن يفهم أنه لا توجد أية صيغة مرتبة من أجل تحديد عدد الفروع الواجب تطبيقها من أجل مسألة معينة، ولا يوجد أيضا تحديد مسبق للأهمية التي يعطيها صانع القرار لفرع من الفروع.

2 9 -المدرسة البيئية: *the Environmental School*

تشكيل الاسترتتيجية عملية تفاعلية، فالمجال غير ملائم في هذه الحالة للحديث عن حرية المؤسسة في بناء استراتيجيتها، بل يجب الانتباه لمتطلبات البيئة الخارجية. فالإدارة الاستراتيجية مرتبطة بقدرة المؤسسة على رفع التحديات التي تفرضها بيئتها الخارجية.[2] وعليه، تبدو الاختيارات الاستراتيجية أكثر محدودية مما قد يتصوره البعض.

محاور هذه المدرسة كالتالي:

1-Ibid., PP. 264-265.
2 *-Ibid., P.286-290.*

- المدخل: الاستراتيجية هي ردة فعل للظروف المفروضة من البيئة الخارجية. عندما تعتبر المدارس الأخرى البيئة كعامل من العوامل، نجده في المدرسة البيئية كعنصر أساسي.

الأسس: علم الأجناس البشرية، العلوم الاجتماعية والقيمة الاجتماعية.

العنوان: المواجهة "كل شيء متعلق بالبيئة"

الايجابيات: إعطاء دور مركزي للبيئة عند تشكيل الاستراتيجية.

التعميم الذي يميز المحيط قد يعطي أبعادا غير مناسبة لعملية الاختيار الاستراتيجي وقد يعيق تشكيل الاستراتيجية.

2 1θ – مدرسة التشكيل: *Configuration School*

تشكيل الاستراتيجية عملية تحويلية، تتميز هذه المدرسة بالتوجه العملي والمتكامل في نفس الوقت، بحيث يمكن أن نميز بين تيارين أحدهما وصفي يتبناه الباحثون الجامعيون، حيث تُرى المؤسسة كتشكيلة (مجموعات متناسقة في خصائصها وسلوكاتها)، وعلية يمكن إيجاد مداخل مشتركة مع المدارس الأخرى، فعلى سبيل المثال، تتفق مع مدرسة المحيط في المبادئ المطبقة على المؤسسات ذات التوجه الروتيني (الاعتيادي) من جهة، وتتفق مع مبادئ مدرسة القيادة فيما يخص المبادئ المطبقة على المؤسسات المجددة والمؤسسات الإنتاجية. تقترح هذه المدرسة توجهات راديكالية وصارمة إذا ما رغبت مؤسسة في التحول من حالة إلى حالة جديدة، بناء على آراء الخبراء والمستشارين.[1]

محاور هذه المدرسة هي كما يلي:

- المدخل: تكوين الاستراتيجية هو عملية تحويل المنظمة إلى نمط هيكل اتخاذ قرار جديد مختلف تماما عن النمط السابق.
- الأسس: التركيز على البيئة الداخلية.
- العنوان: التكامل، التحول، "فالكل مقام مقال".

الايجابيات: الدمج بين المظهرين الاستراتيجي والتنظيمي للمؤسسة في إطار نظرة تكاملية، فالتنظيم هو تشكيلة ثابتة لخصائصها، تطبق في ظروف نمطية معينة، فهنا يتم

1 -*Ibid., P.302-302.*

إقحام جملة ملائمة من الاستراتيجيات، حيث يُتخلى عن الاستقرار ببناء عمليات تحويلية.

لتجنب الإضرار بالمنظمة، يجب أن تتألقم عملية تشكيل الاستراتيجية مع بيئتها وظرفها الزمني. وعلى الرغم من ايجابياتها، تصطدم هذه المبادئ مع واقع محدودية البدائل التشكيلية المتاحة، بالإضافة إلى ذاتية آراء الخبير عند وصف الوقائع.

المبحث الثالث: عمليات القرار الإستراتيجي

يهتم الباحثون في الإدارة الإستراتيجية بتحديد طرق العمل النظامية والعقلانية عند دراسة المسائل الإستراتيجية وذلك في إطار تحليل أربعة محاور أساسية تشكل مع بعضها الإستراتيجية في حد ذاتها:

- الإمكانات التي يوفرها السوق؛
- قدرة المؤسسة على توظيف مهاراتها وكفاءاتها؛
- تطلعات مسؤولي المؤسسة؛
- سلوك المؤسسة تجاه بيئتها أو بعبارة أخرى: المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

وتتخذ هذه المحاور شكل عمليةٍ عقلانية لحل المشاكل يضاف إليها مختلف العمليات الذهنية المستعملة لوسائل وتقنيات التحليل المعمول بها.

المطلب الأول: الإستراتيجيات المرتكزة على الكفاءات والعمليات

تتطلب قيادة المؤسسة تقديم تعريف لإستراتيجية معينة، فمن خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى تعريف الإستراتيجيات الموضوعة انطلاقا من دراسة السوق وتحديد الكفاءات والعمليات.

1- الأنشطة و العمليات:

يسمح تحليل الأنشطة بإعطاء نظرة حول النموذج الاقتصادي للمؤسسة باعتبارها جملة من الأنشطة. ولفهم آلية للمؤسسة باعتبارها جملة من الأنشطة يجب الوقوف على مفهوم العمليات. إن الغرض من هذا التحليل هو فهم العلاقة: (مدخلات/ مخرجات) في إطار تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية.

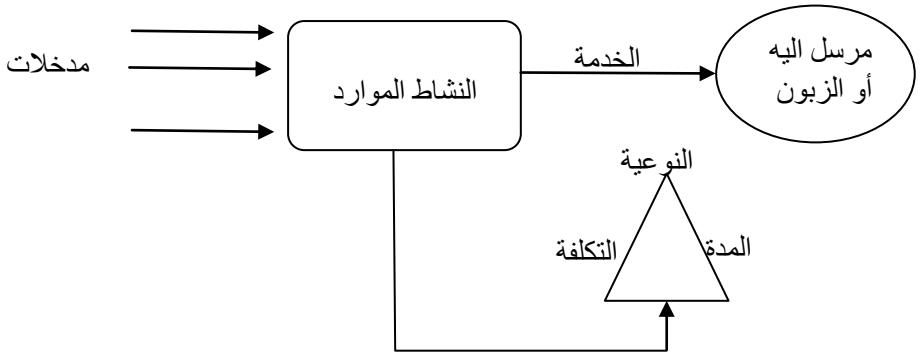
1-1 - الأنشطة:

تعتبر الأنشطة الحلقة الأساسية لكل منظمة، فهي عبارة عن تجميع لمهام متجانسة وفق توجه محدد: التحكم والمساهمة في الأداء ،[1] والنشاط باختصار هو كل ما يمكن وصفه في شكل فعل داخل المؤسسة: التقطيع، التجميع، إبرام العقود، تصنيف الموردين، إعداد حملة اشهارية، تخضير الموازنة، إصدار الفاتورات، زيارة الزبائن، معالجة الطلبيات، إعداد مخطط سير الشاحنة.

تعتبر الأنشطة بدورها كمجموعة من المهام (العمليات) النوعية:[2]

- يتكفل بها فرد أو مجموعة.
- تتطلب كفاءة معينة.
- متجانسة من ناحية سلوكاتها وتكلفة أدائها.
- تؤدي إلى التوليد مخرج (القطعة، تصنيف الموارد، الموازنة، الفوترة).
- موجهة لزبون داخلي أو خارجي.
- ترتكز على مجموعة مدخلات (عمل، آلات، معلومات).

شكل رقم 11
النشاط حلقة أساسية في المنظمة



Source: *Reymond Lebau,* ***Le management Entre Modèles et Pratiques,*** *(Paris: Editions d'organisation, 2002), P.161.*

1-Reymond Lebau, ***Le Management Entre Modèles et Pratiques,*** *(Paris: Editions d'organisation, 2002), P.156.*
2-Philippe Lorino, ***Le Contrôle de Gestion Stratigique****, (Paris: Dunod,, 1991), P.40.*

يمكن أن يكون النشاط تقنيا مرتبط ا بالعمليات الصناعية أو إداريا بحتا. وباختصار يمكن القول أن الأنشطة هي كل ما يفعله الأفراد في المؤسسة، ساعة بساعة ويوما بيوم، بحيث يعلم كل فرد جيدا كيف يفعل ذلك وأنه يجب عليه فعل ذلك في إطار أداء محدد حتى لو كان بسيطا.

1 2 - العمليات:

يجب تجميع الأنشطة وفق منطق النتائج (إشباع حاجة الزبون، إنتاج عنصر مادي أو معلوماتي، حل نمط معين من المشاكل). كما يجب تجميع الأنشطة وفق منطق العملي؛ وهي تشكيلة من الأنشطة تستجيب بدورها لمنطق النتيجة. والهدف من عملية التجميع هذه هو وصف وتحليل كل من كيفية تشكل القيمة والتكاليف وطرق إشباع حاجات الزبائن إضافة لطرق ووسائل تحقيق الأهداف الإستراتيجية. ويبدو تعريف العملي قريبا من تعريف النشاط، لذا وجب الانتباه للعناصر التالية:[1]

- العملي أشمل من النشاط فهي مجموعة من الأنشطة المترابطة فيما بينها؛
- العملي تخترق مراكز المسؤولية أفقيا بينما يتموضع النشاط في مهنة أو مركز مسؤولية محدد؛
- للعملي ارتباط مباشر مع القيمة، فمن خلال الربط بين أنشطة معينة يتم إخراج إحدى مكونات القيمة القابلة للتقدير من قبل الزبون سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر؛
- العملية وسيلة لتنفيذ الاستراتيجية، وبذلك فهي تحتل مكانة أساسية في قيادة المنظمة، أما النشاط فهو ركيزة القيادة العملياتية؛

من خلال ما سبق تعرف العملي على أنها: مجموعة من الأنشطة المترابطة فيما بينها من خلال تدفقات مادية أو معلوماتية، بهدف إخراج منتج مادي أو معلوماتي محدد.[2]

ومن المهم التمييز بين فئتين من ال عمليات: العمليات العملياتية و ال عمليات الداعمة. تهدف الأولى إلى إشباع حاجات الزبون النهائي، فالاستجابة لهذه الرغبات تتطلب أسسا

---

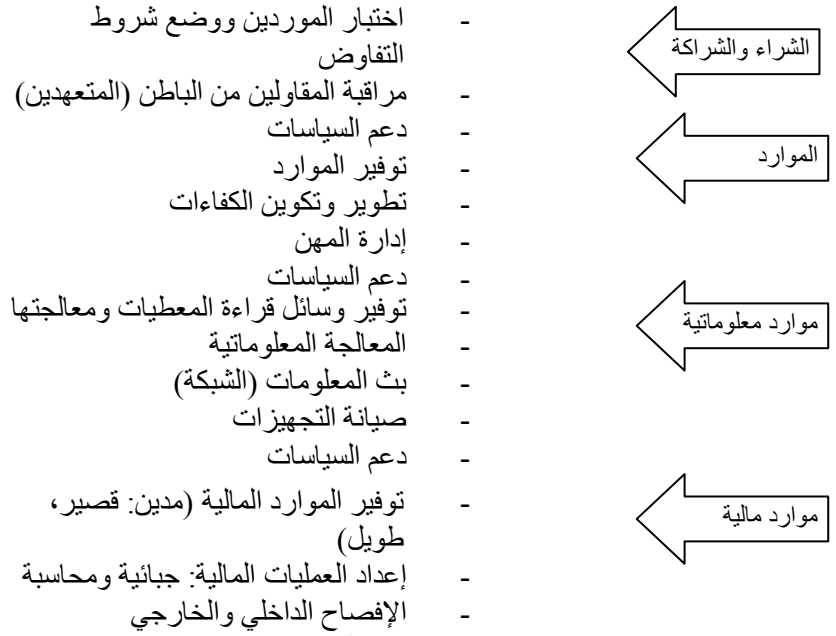
*1-Philippe Lorino, **Méthodes et Pratiques De La Performance**, 3e Edition, (Paris: éditions organisations, 2003), P. 25.*
2-Ibid., P.26.

لعرض المنتج من خلال ربط العلاقة القبلية والبعدية مع الزبون وبناء شبكة من ال عمليات تحوي سبعة عناصر أساسية وهي:[1]

- عمليةِ إعداد المنتج وإدارة أسس عرضه؛
- استهداف الزبائن وإعلامهم والاستماع لهم؛
- الاستقصاء والبيع؛
- معالجة الطلبيات على المستوى المعلوماتي والمادي؛
- توزيع المنتجات؛
- توفير خدمات ما بعد البيع؛
- ضمان صيانة المنتجات بشكل مباشر أو غير مباشر؛

أما العمليات الداعمة فتهدف إلى منح خدمات للعمليات العملياتية، بالتالي فهي عنصر مساعد على إعداد السياسات داخل المؤسسة. ويمكن أن نميز بين أربع فئات من العمليات الداعمة كما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم 12
العمليات الداعمة



Source: *Reymond Lebau,* ***le management Entre Modèles et Pratiques Editions d'organisation****, Paris, 2002, P.156.*

1 -*Ibid., P.27.*

2- وضع سلسلة قيمة:

على المؤسسة أن تحدد كيف يمكنها أن تخلق القيمة بشكل دائم وذلك من خلال تحديد احتياجات الزبائن المحتملين. كما يمكنها تقسيم العمل (نظام النشاط أو الفعل) أي وضع الاختيارات التكنولوجية، الشراكة، قنوات التوزيع ، حيث يمكنها من الاستجابة لاحتياجات الزبائن في ظل الفاعلية والفعالية. ومن أجل خلق القيمة بشكل مستمر، أي أن يعرف الزبون بأن المؤسسة مصدر مستمر " للقيمة"، يجب أن تؤدي المؤسسة خدمات لا يمنحها منافسوها أو ليست لديهم القدرة على منحها في ظروف أدائهم الحالي. بعبارة أخرى، على المؤسسة أن تخلق سلسلة للقيم تضمن من خلالها ميزة تنافسية صلبة التي من دونها لن تستطيع الصمود أمام المنافسين الأحسن وضعية في السوق.[1]

يعرف *Porter* سلسلة القيم على أنها: تقسم المؤسسة إلى نشاطات رئيسية من الناحية الإستراتيجية، بهدف فهم سلوك التكاليف واستيعاب الموارد الموجودة والممكنة من أجل المفاضلة.[2] أما *Philippe Lorino* فيعرف سلسلة القيمة على أنها توليفات الأنشطة الضرورية لمنح قيمة للزبائن، بتجاوز الحدود القانونية بين المؤسسات والحدود التقنية بين المهن.[3] وأخيرا يرى *Lorino* أن هذا النموذج قد أهمل ما أسماه "بأنشطة الدعم" [4] التابعة لعمليات الإنتاج الصناعي التي قد لا تكون بالضرورة جزءا منه. وهذه الأنشطة تشكل نوعين من العمليات أسماها *Lorino* العمليات اللوجستية والعمليات الهندسية.

1- Ibid., P. 59.
2- Ibid., P. 60.
3- Ibid.
4- Ibid., P. 62.

شكل رقم 13

العمليات والقيمة

Source: *Philippe Lorino,* ***Méthodes et pratiques de la performance****, (Paris: 3e édition, éditions organisations, 2003), P. 59.*

ويؤكد *Lorino* بأن هذه العمليات تكون في معظم الأحيان أهم من ال عملي اللوجستو–صناعية، فيجب التفرقة بين النظرة المعلوماتية لأنشطة المؤسسة والنظرة التقليدية القائمة على تدفق المواد.

يتسم مفهوم سلسلة القيمة بالتعقيد والتنوع نسبة إلى تعدد الأسواق، المنتجات والمؤسسات. فالقيمة تتشكل من خلال "الترتيب الشبكي لعدة عمليات"،[1] فتعريف هذه العمليات وكيفية تشكلها مرتبط بكل حالة على حدة.

3– من إستراتيجية التموقع إلى الإستراتيجية المرتكزة على الكفاءات:

تعريف الإستراتيجية كمشكل لسلسة القيمة يعتبر تحولا جذريا نسبة إلى التيارات التقليدية في التحليل الإستراتيجي. وباعتبارها مستوحاة من الإستراتيجية العسكرية، عرفت إستراتيجية المؤسسة على أنها فن المواجهة في ساحة المنافسة. فكان الهدف هو تحقيق ميزة تنافسية من خلال التموضع: المواجهة، الاقتسام. واختيار ميدان المنافسة، الزمن، الحلفاء والأعداء، إستراتيجيات تخصيص الموارد اللازمة التموضع. وفق هذا المنظور ، فان مجمل المؤسسات الفاعلة في صناعة معينة تعتبر متجانسة لخضوعها لنفس العوامل الهيكلية. هذا ما لم يسمح بتفسير الميز التنافسية التي يتوجب المحافظة عليها من قبل بعض

1- Ibid., P. 65.

المؤسسات نسبة إلى مؤسسات أخرى في نفس قطاع النشاط. كما أهملت خصوصية سلسلة قيمة كل مؤسسة على حدة.[1]

الاتجاه الحديث في التحليل الإستراتيجي يرتكز على "نظرية الموارد" القائلة بضرورة تركيز المؤسسة على الاقتناء والتحكم في الموارد التي تسمح لها بالمفاضلة والتميز عن منافسيها، وحسب هذه النظرية لكل مؤسسة محفظة من الموارد التي تمنح لها الأفضلية في تشكيل بعض الإستراتيجيات. على هذا الأساس، تعتبر الصناعات غير متجانسة لأنها تتشكل من مؤسسات متمايزة من حيث خصوصية مواردها.[2]

حتى تستطيع المؤسسة الاستمرار، عليها أن تحافظ على خصوصية محفظة مواردها والبحث عن الخيارات التي تضمن الاستخدام الأمثل لهذه الموارد. ويمكن أن نميز بين نوعين من الموارد:

أ- الموارد التي لا تخلق ميز تنافسية للأسباب التالية:[3]

- لأنها متوفرة للجميع.
- لأنها قابلة للنسخ.
- لأنها قابلة للإحلال.
- لأنها سهلة الإعداد وقابلة للتداول.

في هذا الصنف نجد كل عوامل الإنتاج المنصوص عليها في وظيفة الإنتاج، رأس المال، العمل، الطاقة، المعلومة، براءة الاختراع. في أيامنا هذه ومع العولمة الاقتصادية أصبح من الصعب وجود مؤسسة محتكرة لإحدى هذه العوامل.

ب- الموارد التي تخلق ميزة تنافسية قابلة للاستمرار لأنها:

- معترف بها في السوق على أنها مصدر للقيمة؛
- نادرة؛
- غير قابلة للنسخ؛
- صعبة الإحلال.

1 -*Ibid.*
2 - *Ibid., P.66.*
3 - *Ibid.*

الموارد التي تتطابق مع هذه الأوصاف ليست إلا "الكفاءات"، المعرفة العملية *know how*، الخبرة. إذا استطاعت المؤسسة أن تكتسب كفاءات أو فردية تنظيمية يمكنها من تحقيق لميزتها الإستراتيجية مقارنة بالمؤسسات المنافسة. وينبغي الإشارة إلى أن هذه الكفاءات متجذرة في ثقافة المؤسسة أي في بيئتها الاجتماعية والثقافية ولذلك فهي غير قابلة للنسخ أو للتداول، كما أنها لا تخزن لأنها في تطور مستمر. فالكفاءة إذن لا تعبر فقط عن مهارة الخبير بل مدى تأقلمه مع المؤسسة التي ينتمي إليها كشرط ضروري لتحقيق ذلك التميز التي تبحث عنه هذه المؤسسة.

ويعرف *Philippe Lorino* الكفاءة على أنها: القدرة على التوظيف، المزج والتنسيق بين الموارد في إطار عملية فعل محددة، لبلوغ نتيجة معروفة مسبقا وقابلة للتقييم. وهذه القدرة قد تكون فردية أو تنظيمية.[1]

3 -1 -الكفاءة والفعل (*Action*):

ترتبط الكفاءة بالفعل الجماعي وبالتالي بال عملية، فالكفاءة هي في نفس الوقت مصدر ونتاج الفعل. فالكفاءة هي أيضا المورد الوحيد الذي لا ينضب كنتيجة للفعل بل يزيد كما أن الكفاءة لا يمكن أن تكون ملموسة إلا من خلال عملية معينة، فالكفاءة عبارة عن طاقة كامنة والعملية هي تحقيق لهذه الطاقة، فالأمر إذن عبارة عن حلقة مفرغة بين الكفاءة والعملية.

فالعملية هي أساس التكوين الفردي والجماعي وتسمح بتطور الكفاءات من خلال:

- تأكيد الكفاءة من خلال العمل المنجز؛
- تدعيم خبرة فرق العمل؛
- تشجيع التجربة من خلال السماح بنقد العمليات الموجودة واختبار أخرى جديدة؛
- بناء ذاكرة جماعية للمؤسسة من خلال الإجراءات التنظيمية الاعتيادية؛

وتتطلب العملية تنسيقا محكما بين الموارد والأنشطة كما تتطلب الكفاءات التنظيمية تنسيقا بين الكفاءات الفردية يتم تعديلها كلما مر الوقت.

1-*Ibid., P.67.*

3 2 -العملية تحدد الموارد:

تحدد العملية مختلف العناصر المادية وغير المادية: كالآلات والبيانات والزمن، الحيز المكاني، جهد الأفراد، فلا تصبح هذه العناصر مواردا إلا من خلال استخدامها في عملية للقيام بوظيفة محددة فالعنصر المعزول عن العملية لا يعتبر موردا.

3-3- العمليات الإستراتيجية:

يتخذ للرد على التهديدات أو الفرص الإستراتيجية في المؤسسة شكل عملية فعل *Action Proces* وبالتالي ينبغي تجنيد الكفاءات. وتتخذ بعض العمليات طابعا إستراتيجيا في المنظمة، وهي تلك التي تؤثر على ظروف اندماجها في بيئتها والتي تمنحها ميزة تنافسية متينة. وفي هذا المستوى يتلاقى التحليل الإستراتيجي مع تحليل العمليات من أجل تحديد العمليات الإستراتيجية.

حتى توصف بالإستراتيجية، يجب أن تتوفر في العملية الشروط التالية:[1]

أ- يجب أن تكون حرجة، بمعنى أن أثرها على الأداء الإستراتيجي يكون ذو دلالة. بعبارة أخرى، يجب أن يساهم في انتهاز الفرصة الإستراتيجية أو في مواجهة التهديد الإستراتيجي.

ب- يجب أن تكون مصدرا لميزة تنافسية مقنعة، وحتى يتحقق هذا الشرط لابد من توظيف الكفاءات التي تكون صعبة الإحلال وغير متاحة في السوق ، ونادرة، وصعبة النسخ. وعلى سبيل المثال، عملية تطوير منتج جديد لن تمنح للمؤسسة ميزة تنافسية باللجوء إلى مكاسب خارجية (عن المؤسسة)، أو من خلال المقاولة من الباطن، بل من خلال الكفاءات الداخلية النادرة والصعبة النسخ وغير القابلة للإحلال.

تتجسد الاقتراحات السابقة الذكر من خلال النظر إلى المؤسسة الاقتصادية كجملة من العمليات، فللاستجابة للتهديدات أو الفرص الخارجية، تتخذ المؤسسة شكل عمليات للفعل *Action Process*، حيث يجب تحضير توليفات معقدة من الأفعال: إعداد العمليات. وهذه الأخيرة قد تكون متكررة ومستقرة . وعلى العكس قد تكون أحيانا استثنائية وعندئذ تأخذ شكل المشروع (*Project*). إن التعاون القطري (*Transversal*) بين المهن أو الخدمات والمرتب من خلال العمليات أو المشروع، هو ترجمة عملية أو هيكلية للإستراتيجيات

1-Ibid., P. 72.

الهادفة إلى تحقيق ميزة تنافسية من ناحية النوعية والابتكار في بيئة معقدة ومضطرب حيث تكون القدرة على التأقلم واستباق المعطيات لازمين لمواجهة المنافسة.

المطلب الثاني: تنفيذ الإستراتيجية

لا يكفي تشكيل إستراتيجية جيدة، بل يجب أن تنفذ وأن تترجم إلى أفعال بمعنى تشكيل ووضع نظام قيادة (مؤشرات للقيادة، مؤشرات للنتائج، لوحة قيادة) . فأحد أهم غايات الم دير هي التأكد من توافق السلوكات العملياتية مع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة. إلا أن العديد من المؤسسات تفتقد لهذه النظرة، فالكثير منها يتبنى إستراتيجية محددة مثل "النوعية قبل كل شيء" أو "التجديد السريع للمنتجات"، أو "الابتكار"، مع ذلك تستمر نفس هذه المؤسسات في تقييم الأداءات العملياتية مع الأنظمة الموروثة من الماضي والتي تعتبر انعكاسا لإستراتيجية مختلفة تماما.

1- الإستراتيجية والأداء:

يعرف *Lorino* الأداء على أنه: كل ما يساهم في بلوغ الأهداف الإستراتيجية" [1]

كما يعرف القيادة على أنها "حلقة بين الإستراتيجية والعمليات، فالقيادة هي تنفيذ للإستراتيجية في شكل قواعد لأفعال عملياتية (تنفيذ الإستراتيجية = ترجمتها إلى عمليات)

وبذلك يصل *Lorino* إلى نتيجة مهمة وهي أن مفهوم الأداء مرتبط بتحديد الأهداف"[2]. فما يمكن اعتباره أداء عند تحقيق هدف ما قد لا يكون كذلك إذا ما تغير الهدف. وانطلاقا من هذه الفكرة لا يمكن الفصل بين الأفعال الإستراتيجية وبين عمليات التسيير الاعتيادية في المؤسسة.[3]

2- العمليات حلقة وصل بين الأنشطة والقيمة:

تتطلب قيادة الأداء الحكم على خلق القيمة (الاستجابة لاحتياجات المستهلك) من طرف المؤسسة، فيجب التقدير المسبق للقيمة المستقبلية التي يخصصها الزبائن للخدمات المقترحة من قبل المؤسسة عبر منتوجاتها وخدماتها.

ويعرف *Lorino* الخدمات على أنها: عناصر الإشباع التي تقدمها المؤسسة لتلبية احتياجات المستهلكين أو المستعملين. فهي (أي العناصر) توافق الخصائص الوظيفية

1-Ibid., P. 76.
2-Ibid., P. 80.
3-Ibid.

للمنتج أو الخدمة الأساسية، أيضا مستوى النوعية وآجال التسليم المضمونة، استشارات الاستعمال، خدمات ما بعد البيع وكل الخدمات المرفقة الأخرى مثل الشراء، فالخدمات إذن تحمل القيمة.[1]

وما يجب قيادته فعليا هو الأنشطة المحققة في المؤسسة، أو ينبغي توجيه الفاعلين في المؤسسة نحو أنشطتهم. وفي الحالة العامة لا يوجد توافق بسيط بين الأنشطة محل عملية قيادة الأداء والخدمات الممنوحة للزبائن. لسببين هما:

أ- بفعل تقسيم العمل، فللحصول على خدمة يجب، وذلك في الحالة العامة، تركيب عدة أنشطة (مثل: تاريخ تسليم المنتج يتوقف على إدارة الطلبيات، إدارة المخزون، إدارة التموينات، برمجة الإنتاج، الإنتاج، الإرسال وعدة أنشطة أخرى). فنشاط واحد فقط يساهم في منح عدة خدمات وذلك بشكل مباشر أو غير مباشر.

ب- الأنشطة التي تساهم في أداء الخدمة تنفذ دائما قبل أن تمنح الخدمة فعليا للمستهلك. فمئات الأنشطة في التصميم، التطوير، التخطيط، الإنتاج، الشراء، الرقابة، التكوين، تتم في تواريخ مختلفة قبل أن تقدم الخدمات للزبون (منتج نهائي، القرض)، على هذا الأساس لا تكون الخدمات إلا مجرد توقعات ممزوجة بعدم التأكد : هل سيباع المنتج فعليا، هل سيرضى الزبون عن هذا المنتج؟

تقسيم العمل الذي يجزئ ال عملي بين مهن ومواقع مختلفة، والبعد الزمني لل عملي وكل ذلك يجعل التوفيق بين الخدمة والنشاط مسألة ذات إشكالية. فلا يمكن الحكم على نشاط بشكل منفرد حيث لا يوجد أداء لنشاط معزول على حد ة، لأن النشاط يشترك في سلسلة خلق القيمة للزبائن من خلال العمليات.

وعليه تشمل قيادة الأداء على العمليات، كتركيب بين أنشطة متعددة وكحلقة وصل بين الأنشطة والخدمات، وبين الأداء والقيمة، وبين الكفاءات الداخلية واحتياجات الزبائن. العملية هي وسيلة أساسية للإجابة على السؤال: كيف تتم قيادة قيمة الخدمات المستقبلية في ظل أداء الأنشطة الحالية.

1-Ibid.

3- العملي وخلق القيمة:

تعرف النظرة إلى خلق القيمة من خلال العمليات على أنها الحكم على نظام الأنشطة انطلاقا من النتائج المسجلة، الزبون، الحاجة المشبعة. والهيكلة التي تتم انطلاقا من المهن ومجموعات الكفاءات توافق النظرة الداخلية في المؤسسة المرتبطة بشكل معين من أشكال تقسيم العمل: الهيكلة من خلال مجالات المسؤولية توافق نظرة داخلية المرتبطة بفكرة التموقع بفعل الاختيارات التنظيمية. والنظرة الأحادية هي تلك التي تهيكل الأنشطة في عمليات، انطلاقا من النتائج والمنتجات المحصل عليها، كل عنصر في ال عملي مهما كان موقعه (قبلي أو بعدي) مرتبط بمخرج *out put* نهائي وبإشباع زبون مستقبل هذا المخرج، فالعملي توزع حاجة الزبون عبر التنظيم المعمول به في المؤسسة . فوضع نظام قيادة من خلال العمليات يظهر الروابط الموجودة بين عمل كل فريق، حتى لو كان بعيدا عن عملية البيع وطلبات الزبون النهائي.

4- تنفيذ الإستراتيجية من خلال العمليات:

إن وصف المؤسسة من خلال العمليات يعبر عن الحقيقة المادية للمؤسسة ولأنشطتها. وترتيب هذه الأنشطة نسبة إلى المخرجات المشكلة للقيمة (المنتجات، الخدمات، المعلومة، الفاتورة). وتعتبر العملية جسرا: العلاقة بين العمليات التي تعرض اليوم وعناصر القيمة المستهدفة في الغد. [1] ولوضع نظام قيادة، يجب إعداد وسائل القيادة (لوحة القيادة، المؤشرات) وآليات القيادة التي تسمح بـــ:

- تنفيذ الأهداف الإستراتيجية بشكل صريح أثناء الفعل العملياتي؛
- تضمن القراءة والفهم الدائمين لنتائج الفعل لتغذية رد الفعل حول الأهداف (عودة الخبرة)؛ ويضع نظام القيادة النشاط العملياتي في منظور إستراتيجي ويأخذ في الحسبان سلسلة إشباع الزبون. فهو يربط الإستراتيجية الشاملة مع حقيقة العمليات التي تضمن تنفيذها.

5- تنفيذ الإستراتيجية من خلال القيادة عبر ثماني مراحل:

تعرف المساهمات الداخلية (عبر العمليات) في هدف إستراتيجي معين، محفزات الفعل تسمح ببلوغ الهدف، فيجب إذن توضيح التتابع المنطقي بين الأسباب والآثار التي

1- Ibid., P. 83.

من خلالها يكون لفعل (ميداني عملياتي) أثر على الأداء الشامل، وبالتالي يجب تحليل المؤشرات الإستراتيجية المعمول بها (الحصة السوقية، الربح، رقم الأعمال، النوعية، الأمن، آجال التصنيع، التجديد، الحركية التجارية). تكون عندئذ في وضعية تحديد النتيجة المرجوة (الهدف الإستراتيجي) بتنفيذ الأفعال الداخلية العملياتية التي يكون لها تأثير على هذه النتيجة.[1]

تنفيذ الإستراتيجية عندئذ يتم عبر ثماني مراحل، هي:[2]

أ. تشكيل الأهداف الإستراتيجية: ما هو الهدف؟

ب. تحليل عمليات المؤسسة: كيف يمكن أن معرفتسلسلة القيمة الحالية في شكل عمليات؟ من بين العمليات، ما هي تلك التي تتميز بدرجة كبيرة من الحساسية الإستراتيجية.

ج. تحليل الأنشطة: ما هو محتوى العمليات من الأنشطة (مرحلة اختيارية يتم من خلالها تحديد إطار العملي).

د. تنفيذ الأهداف من خلال العمليات: كيف يمكن لكل عملية أن تساهم في إستراتيجية المؤسسة (أثر سلبي أو إيجابي)؟ بعبارة أخرى، ما هي الرهانات الرئيسية لأداء كل عملية؟

ه. تحليل الأسباب والآثار: انطلاقا من العمليات ورهاناتها الرئيسية من ناحية الأداء، نبحث عن محفزات الفعل: ما هي الأسباب التي تؤثر على أداء العمليات؟ ما هي محفزات الفعل الفعلية والعملية التي يجب تحريكها من أجل التحكم في رهانات الأداء لكل عملية، وبالتالي بلوغ الأهداف الإستراتيجية؟

و. تحديد مخططات الفعل: لكل محفز فعل، ما هي أسس الفعل الدقيقة لبلوغ الهدف؟

ز. تحديد وإعداد عمليات التسيير: عبر كل مراكز المسؤولية أو العمليات، التي تتضمن متابعة مخططات الفعل والفحص المستمر للأداء.

ح. اختيار تحديد وإعداد المؤشرات ولوحات القيادة: من أجل متابعة مخططات الفعل وقياس النتائج المحصل عليها، ما هي مؤشرات القيادة ومؤشرات النتائج التي سيتم تبنيها؟ كيف يتم تنظيمها في شكل لوحة قيادة من الإدارة العامة إلى المستويات

1- Ibid., PP. 83-84.

*2- Dédier Noyé, "**Réussir le Déploiement de la Strategie**", indice Rh, 05 juillet 2008, www.indicerh.net.*

العملياتية؟ كيف توضع هذه المؤشرات في نظام المعلومات (تحليل الجدوى، التجسيم، التلخيص، تطوير برنامج إعلام آلي)؟

من هنا يمكن تصور مخطط شامل لتنفيذ الإستراتيجية: [1]

يجب توخي أكبر درجة من الانتقائية عند كافة المراحل تجنبا للبطء والتعقيد: 4 أو 5 رهانات رئيسية على الأكثر، 4 أو 5 رافعات للفعل لكل رهان، 20 إلى 30 مؤشر لكل لوحة قيادة. كل هذا يتطلب تنويع مراحل التحليل حيث يتم عبر كل مرحلة المشاكل ووضع الاقتراحات وأخيرا استخلاص النتائج حيث يتم التبسيط الترتيب والاختيار بعد ذلك المرور إلى المرحلة الموالية.

6- التجنيد الجماعي:

عند إعداد نظام القيادة انطلاقا من الإستراتيجية تكون طريقة الإعداد على نفس الدرجة من الأهمية من النتائج في حد ذاتها. الرهانات الرئيسية مرتبطة بالتجنيد الجماعي للفاعلين في المؤسسة حول الإستراتيجية وإعدادها: الاتصال، وضع الأهداف الملائمة، تشكيل نظرة مستقبلية جماعية، تكوين المنفذين في المسائل الاقتصادية، تكوين المديرين في المسائل العملياتية، تكوين كل الفاعلين في التحليل الإستراتيجي.[2]

وخلاصة القول أنه لا يجب أن تكون مسألة تنفيذ الإستراتيجية من خلال نظام القيادة مسألة خبراء فقط، بل هي مسألة تخص الكل، أهم شيء هو بناء حكم جماعي على الفعل الاستراتيجي.

المطلب الثالث: الرقابة الإستراتيجية

تمثل الرقابة الإستراتيجية المرحلة الأخيرة في نموذج الإدارة الإستراتيجية التي تتمكن فيها المؤسسة من معرفة ما إذا كان تطبيق خيارها الإستراتيجي قد حقق أهدافها ومدى النجاح في ذلك. ويمكن تناول الرقابة الإستراتيجية من خلال: المفهوم والأهمية وعلاقتها بالمستويات الإستراتيجية والخطوات الرئيسية لتقويم الإستراتيجية.

1 - *Ibid.*
2- *Ibid.*

1- تعريف الرقابة:

الرقابة هي الوظيفة الرابعة من الوظائف الأساسية للإدارة، وبها تكتمل العملية الإدارية بمفهومها الشامل، فهي مهمة كل مدير إداري من رئيس مجلس الإدارة إلى رئيس العمال، ويمكن تعريفها كما يلي:

"الرقابة هي قياس الأداء وتصحيحه، أو بمعنى آخر، الرقابة هي التأكد من أن ما تم إنجازه من أنشطة ومهام وأهداف هو بالضبط ما كان يجب أن يتم بما في ذلك تحديد الانحرافات وأسبابها وطرق علاجها".(1)

وتعرف أيضا على أنها "مجموعة من العمليات تتضمن جمع البيانات تحليلها للوصول إلى نتائج تقوم بها أجهزة معينة للتأكد من تحقيق المؤسسة لأهدافها بكفاءة مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة".(2)

والرقابة الجيدة ليست رقابة بعد التنفيذ بل هي ملازمة للتنفيذ لتمنع الانحرافات، وتمتد حتى للمستقبل مثل التخطيط والتنبؤ على ضوء الدراسة والتحليل بالأخطاء والانحرافات المحتمل حدوثها واتخاذ ما أمكن من إجراءات لمنع حدوثها. وتظهر أهمية الرقابة والحاجة إليها نتيجة لتوفر العديد من الأسباب وذلك على النحو الأتي:(3)

- هناك دائما فجوة زمنية بين الوقت التي يتم فيه تحديد الأهداف والخطط والوقت الذي يتم فيه تنفيذها . وخلال هذه الفترة قد تحدث ظروف غير متوقعة تسبب انحرافا في الإنجاز عن الأداء المرغوب فيه . وهنا يظهر دور الرقابة في تحديد هذا الانحراف واتخاذ الإجراءات اللازمة للقضاء عليه؛
- عادة ما تختلف أهداف المؤسسة عن أهداف الأفراد العاملين داخلها، فتوقعات الأفراد وأهدافهم الشخصية قد تتعارض مع ما تسعى المؤسسة إلى تحقيقه . ومن ثم ، فإن الرقابة الفعالة تسعى إلى ضمان أن عمل الأفراد موجها أساسا وفي المقام الأول نحو تحقيق الأهداف التنظيمية، والنظام الرقابي الفعال هو الذي يحقق المواءمة بين هذين النوعين من الأهداف حتى يقلل من الصراعات والنزاع بين الأفراد والمؤسسة؛

1- عبد السلام أبو قحف، **إدارة الأعمال**: وظائف الإدارة، (بيروت: الدار الجامعية، 1993)، ص. 233.
2- مهدي حسين زوليف وأحمد القطامين، **الرقابة الإدارية: مدخل كمي**، (عمان: دار حنين، 1995)، ص. 20.
3- عبد الغفار حنفي ومحمد فريد الصحن، **إدارة الأعمال**، (بيروت: الدار الجامعية، 1991)، ص. 433.

- وتظهر أهمية الرقابة على أداء الجهاز الإداري بأنها عنصر حيوي وهام بالنسبة لكافة العمليات الإدارية الأخرى من: تخطيط، تنظيم، توجيه، إذ يوجد دائما بين تلك العمليات (نظرا لاستمراريتها وتفاعلها معها) تلازم وترابط له آثاره الإيجابية على كيفية إنجاز العمل الإداري.

2- خطوات الرقابة:

تنطوي عملية الرقابة على ثلاث خطوات أساسية يمكن ذكرها باختصار على النحو التالي:[1]

- تحديد مستويات ومعايير الأداء للفرد، للقسم، للإدارة، وللمؤسسة ككل، وإذا كانت هذه الخطوات تتضمنها في الواقع عملية التخطيط، فإن هذا يؤكد حقيقة التكامل والارتباط الوثيق بين وظيفتي التخطيط والرقابة . أما بخصوص أنواع معايير ومستويات الأداء فهي تختلف وتتعدد باختلاف وتعدد الأنشطة والمستويات الإدارية والأهداف التي تسعى إليها المؤسسة (أو أي جزء من أجزائها) إلى بلوغها . ومن أمثلة معايير ومستويات الأداء ما يلي:[2]
  - معايير الربحية: معدل نمو الأرباح المستهدف، رقم الربح المطلوب تحقيقه؛
  - معايير تسويقية: حصة المؤسسة في السوق، معدل نمو المبيعات؛
  - معايير تكنولوجية: ابتكار وتقديم منتج معين، تحقيق مستوى جودة معينة؛
  - معايير زمنية: إنجاز مهمة معينة أو إنتاج عدد معين من الوحدات خلال فترة زمنية؛
  - معايير إنتاجية: حجم معين من الإنتاج، نسبة استغلال الطاقة؛
  - معايير مالية: نسبة معينة للسيولة، أو النشاط ورأس المال؛
  - معايير ترتبط بالقوى العاملة: أنواع برامج التدريب المطلوب تنفيذها، مستوى معين من الأجور والحوافز؛
  - معايير التكلفة: كم يكلف إنتاج وحدة واحدة من ساعة معينة مثلا.

1- عبد السلام أبو قحف، مرجع سابق، ص. 236.
2 - نفس المرجع، ص.237.

- قياس الأداء وتحليل أسباب الانحرافات (إن وجدت)، حيث تتم المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، أي مقارنة الأداء في ضوء المعايير الموضوعة بالإضافة إلى تحديد نوع وطبيعة الانحرافات أو الفروق بينهما (هل هي انحرافات ملائمة أو في الصالح أم أنها غير ملائمة)، وبمجرد الانتهاء من عملية القياس أو المقارنة يتم تحليل أسباب الانحرافات، حيث يتم طرح عدد من الأسئلة من بينها مثلا: هل الانحرافات التي حدثت ترجع إلى الأفراد؟ أم أنها ترجع إلى خلل في الإدارة أم أنها ترجع إلى عوامل خارجة عن السيطرة (عوامل قد ترتبط بأطراف التعامل الخارجي مع المؤسسة أو عوامل بيئية سواء كانت سياسية أو اقتصادية أو ثقافية)، أم إلى مزيج من كل هذه العوامل؟
- تصحيح الانحرافات، بمجرد انتهاء المدير من قياس الأداء وتحديد الانحرافات يجب البدء فورا في اتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة، وهذه الأخيرة تستهدف الوصول بالأداء الفعلي إلى مستويات ومعايير الأداء المطلوبة أو المخططة، وترتكز هذه الإجراءات بصفة عامة على علاج الأخطاء والمشاكل خاصة في حالة الانحرافات غير المرغوبة . أما بالنسبة لأنواع ومجالات التصحيح فقد تشتمل كل أو بعض الوظائف الإدارية المعروفة، بمعنى آخر قد يتطلب تصحيح الانحرافات إعادة التخطيط أو التنظيم أو تغيير أساليب التوجيه أو تطوير أدواته المستخدمة مثلا.

3- مستويات الرقابة:

في منظمات الأعمال وخاصة الكبيرة، تمارس العملية الرقابية من قبل مختلف الإدارات ومستوياتها، وتهدف إلى إحكام العمل والسير تجاه تحقيق الأهداف، وبشكل عام فإن ممارسة الرقابة من قبل الإدارة العليا على الاتجاه الإستراتيجي الكلي للمنظمة وشموليته يمكن أن يطلق عليها "الرقابة الإستراتيجية"، وفي إطارها يتم التركيز على فاعلية المنظمة بشكلها العام، و أيضا للأعمال والوظائف لرئيسية للتأكد من أن الإستراتيجيات الموضوعة لمختلف المستويات قد حققت أهدافها من خلال عمليات تنفيذ فعالة.[1]

1- طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، **الإدارة الإستراتيجية: منظور منهجي متكامل** ، (عمان، الأردن: دار وائل للنشر، 2007)، ص. 466.

وتنصب الرقابة الإستراتيجية على طبيعة العلاقة بين المنظمة ومفردات بيئتها الخارجية، والمجتمع الذي تسعى لخدمته . أما المستوى الثاني من الرقابة فهو الرقابة الهيكلية *Structural Control*، ويسميها البعض أيضا بالرقابة التكتيكية *Tactical control*، وتهتم بكيفية إنجاز مختلف الجوانب المرتبطة بالتخطيط على مستوى الإدارة الوسطى وعادة ما تهتم هذه الرقابة أيضا بعناصر الهيكل التنظيمي ومهامها الوصول إلى الغايات المراد تحقيقها في إطار توزيع الأدوار والمسؤوليات في إطار الهيكل. أما النوع الثالث من الرقابة فهي الرقابة العملياتية *Operational Control*، وهذا المستوى من الرقابة أكثر تفضيلا ويمارس من قبل الإدارات الدنيا والإشرافية وتؤطره فكرة إحكام العملية الرقابية على النشاطات التفصيلية والخطط قصيرة الأمد، أي التي تنفذ في إطار لا يتجاوز السنة الواحدة ولكون الرقابة المالية ذات أهمية كبيرة لمنظمات الأعمال، فإنها تقع ضمن إطار الرقابة التشغيلية، والرقابة المالية ذات أهمية كبيرة لمنظمات الأعمال، فإنها تقع ضمن إطار الرقابة التشغيلية، والرقابة المالية تتعلق بجوانب الرقابة على الموارد المالية للمنظمة، لذلك تعتبر الموازنات ومراكز المسؤولية الإطار التفصيلي لهذه الرقابة . وبشكل عام ، فإن رقابة العمليات تنصب أساسا على تحويل الموارد والمدخلات إلى منتجات بشكل سلع وخدمات بطريقة كفؤة.(1)

في نفس السياق، يقول *Drucker*: يجب قياس كل الأعمال غير الضرورية للحصول على أهداف الشركة، على فترات متباعدة لمجرد منع التآكل. ويجب الرقابة على هذا القياس تماما بواسطة "الاستثناء" أي أنه يجب وضع مستوى محدد، وأن يكون القياس دوريا، ومبنيا على أساس عينات خاصة. وألا يتم الإبلاغ إلا عن القصور الكبير في المستوى المحدد. إن تقدير حجم شيء ما، لا تعني القدرة على قياسه، والسؤال هنا هو: "هل يجب أن يهتم المدير بهذا؟" و"هل يجب أن يركز المدير على هذا الأمر؟" و"هل هذا الأمر هو حقيقة رئيسية خاصة بالمنشأة؟" و"هل هذا هو التركيز المناسب على الرقابة: أي هل هو التوجيه الفعال بأقل جهد اقتصادي؟" (2)

1- نفس المرجع ، ص 467.

2- يتردراكر، **الإدارة: المهام– المسؤوليات– التطبيقات**، ترجمة محمد عبد الكريم، الطبعة الأولى، (القاهرة: الدار الدولية للنشر، 1995)، ص. 152.

وفي الأخير يمكن القول أن الرقابة الإستراتيجية تشكل جزءا أساسيا في وظيفة صانع القرار الإستراتيجي، والتي تتمثل في إتمام الأنشطة كما خطط لها: فهي تتضمن مراقبة، وتقويم، وتحسين النشاطات المختلفة التي تحدث داخل المنظمة، وبالتالي إمكانية التعرف على الانحرافات المحتملة الحدوث ليتسنى للمدير الإستراتيجي اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة في الوقت المناسب لضمان سير العملية الإستراتيجية بالاتجاه الصحيح.

خلاصة الفصل:

نستنتج من كل ما سبق أن عملية الدمج بين موضوعي صناعة القرار والتحليل الاستراتيجي تتسم بالتعقيد والتشعب، سواء كان ذلك من الناحية المفاهيمية أو التصورية أو التطبيقية. وقد يوجد مخرجا عمليا من هذا المأزق بالتركيز على المحور الذي يبدو لي هو الأقرب لتفسير تركيبة صناعة القرار الاستراتيجي، ألا وهو مراقبة الإدارة الاستراتيجية. فهو الموضوع الوحيد الذي يمنح فرصة التمعن في كيفية إيجاد الربط المنشود بين القرارات الإستراتيجية والقرارات العملياتية عبر التركيز على تحليل العمليات داخل المنظمة.

إن مدخل مراقبة الإدارة الاستراتيجية سيساعد الباحث حتما على وضع أسس فكرية متينة، خاصة أنه يرتكز على طرق قابلة للتجسيد ميدانيا. فالهدف من كل مجهود فكري هو تطبيقه على أرض الواقع واستخلاص النتائج الملموسة ودراستها وجعلها منطلقا لدراسات لاحقة.

مقدمة الفصل:

ساهم التطور الذي عرفته المؤسسات من ناحية تنظيم العمل والهياكل في بروز طرائق جديدة في مجال إدارة الأعمال وذلك منذ بدايات القرن العشرين . ولطالما اعتبرت مسائل مراقبة التسيير والمحاسبة كمواضيع من الدرجة الثانية . إلا أن استخدام تقنيات موحدة وتطبيقها على مؤسسات متباينة تماما أثبتت محدوديتها مع مرور الزمن، وهذا ما يمكن أن نصفه بتهاوي الطرق التقليدية لمراقبة التسيير وفسح المجال أمام الطرق الحديثة كـــ: *ABC/ABM* والتكلفة المستهدفة وطريقة وحدات القيمة المضافة *UVA*. ولعل الإضافة المحورية التي واكبت تبني هذه الطرق هي التحول الجذري في دور مراقبي التسيير وذلك بإقحام السلوك الاستراتيجي في مختلف مراحل مراقبة التسيير.

خلال هذا الفصل سيتم إبراز التحولات التي طرأت على مجال مراقبة التسيير مبرزا محدودية الطرق التقليدية ومبرزا أسباب بروز الطرق الحديثة في هذا الإطار.

المبحث الأول: دور مراقبة التسيير في تشكيل الاستراتيجيات

التطرق لموضوع مراقبة التسيير الاستراتيجي يؤدي إلى التساؤل عن أثر التداخل في العلاقة : رقابة/إستراتيجية على دور مراقبي التسيير وماهية المكانة التي أصبحوا يحتلونها في نظام صناعة القرار.

المطلب الأول: المداخل الثلاثة لمراقبة التسيير

يعتمد مراقبو التسيير على النموذج التقليدي لتحليل الأداء والذي يقترح فكرة زيادة الأرباح من خلال استغلال فرص البيئة وكبح التهديدات. وفقا لهذا الطرح نستنتج أن أداء المنظمة مقرون بأداء قطاع النشاط قبل أن يكون مقرونا بعوامل داخلية . وبذلك تتمحور الخيارات الاستراتيجية حول مسألة المفاضلة والزيادة عن طريق التكاليف في إطار سلسلة القيمة. وتتجسد هذه الأفكار في ما يسمى بنظرية الموارد، فعلى المؤسسة الانطلاق من موارد المنظمة في حال بث استراتيجيات جديدة لأن المؤسسات مختلفة فيما بينها بفعل اختلاف مواردها الاستراتيجية.

تعتبر الموارد كوسيلة لتنفيذ الأنشطة التي تخلق مزايا تنافسية، فيحدث هناك تراكم لهذه الموارد داخلية كانت أم خارجية بفعل الخيارات الاستراتيجية وتصميم الأنشطة فكل نشاط منتمي لسلسلة القيمة يساهم إذن في دعم الوضعية التنافسية للمؤسسة، وتتجسد أيضا

عبر هذه الأنشطة الكفاءات الرئيسية والقدرات التنظيمية . فإدارة الأنشطة المقرونة بأسس استراتيجية معينة تستجيب لهدف واحد وهو خلق القيمة من أجل الزبون. في هذا السياق، ونظرا لتطور فكرة بناء الاستراتيجية انطلاقا من الموارد يتوجه مراقبوا التسيير نحو اختيار إحدى المداخل الثلاثة الحديثة لمراقبة التسيير : مراقبة التسيير كمساهم في تشكيل الاستراتيجية، مراقبة التسيير كمساهم في تنفيذ الاستراتيجية ومراقبة التسيير كعنصر مشكل للاستراتيجية .

1 -مراقبة التسيير كمساهم في تشكيل الاستراتيجية :

يرتكز هذا المدخل على فكرة رئيسية وهي النظرة الخارجية عن المؤسسة من خلال السوق. فيجب أن تساعد المعلومة المحاسبية في الاستجابة لتهديدات وأفعال المنافسين ولتطور أذواق المستهلكين. ويبدو أن النموذج الياباني لمحاسبة التسيير الأقرب لهذا الطرح باعتبار العلاقة الو ثيقة بين نظام المعلومات المحاسبي والاستراتيجي أو عملية حساب التكلفة كانعكاس لمنظور الإدارة الموجهة من قبل السوق (التكلفة المستهدفة). ويمكن اقتراح إطار معياريا مرتكزا على مفهومين للنظرية الاقتصادية وهما :[1] خصائص المنتج والأسواق المتضاربة وحسب نظرية الطلب، يستجيب المستهلكون للخصائص التي يقدمها المنتج فهي محرك الرغبة لديهم وبذلك يتم تقييم هذه الخصائص على مستوى السوق وتتكون بفضلها قيمة للمنتج تميزه عن المنتجات الأخرى . وعليه فان هدف المؤسسة هو إعطاء خصائص لمنتجاتها تتفوق على الخصائص التي يقدمها المنافسون وفق السعر الذي يحدده السوق. ويتم اعتماد اقتصاد التكاليف للحفاظ على الميزة التنافسية. أما مدخل مراقبة التسيير كمساهم في تشكيل الاستراتيجية فيعتمد على نظرية *Lancaster* من ناحية قياس التفاعل بين التكاليف وعلاقتها بخصائص المنتج والاستراتيجية . فتقدير الطلب على المنتج والمرونة السعرية للطلب بنسبة لكل خاصية إضافة إلى متابعة استراتيجية المنافسين الحاليين والمحتملين، وتحديد هيكل التكاليف والتكنولوجيات المستخدمة على مستوى المنشآت. يتم تحديد شروط الحفاظ على استمرارية محفظة خصائص المنتجات، كل هذه العناصر تساهم في تشكيل الاستراتيجية.[2]

---

1 –Robert Teller, ***Le Contrôle de Gestion : Pour un Pilotage Intégrant Stratégie et Finance****, (Paris: Edition Management et Société, 1999), PP.55-56*

2 -Ibid., P.57.

أما بالنسبة لنظرية الأسواق المتضاربة والمرتكزة على فكرة أن مجرد وجود منافسين محتملين يمنع المؤسسات الموجودة، قليلة العدد والتي تنتج نفس المنتوج، من الاستفادة من وضعيتها، لتحقيق فوائد أكبر مثلا أو لتحقيق أية ميزة ممكنة . إقحام هذه النظرية في مراقبة التسيير يتمثل في تحليل ظروف الحفاظ على استراتيجية السيطرة من خلال التكاليف. الوسيلة الرئيسية لمراقبة التسيير في هذه الحالة هي التحليل الاستراتيجي للتكاليف: قياس تكاليف المنافسين، تحديد منحنى طلب الصناعة، قياس هيكل سلسلة القيمة نسبة للمنافسين، الوضعية النسبية لعوامل تطور تكلفة الأنشطة، تحليل الوضعية الاقتصادية الناتجة عن إطلاق عدة منتجات في وقت واحد.[1]

2 -مراقبة التسيير كمساهم في تنفيذ الاستراتيجية :

وفقا لهذا المدخل تنفذ الاستراتيجية عبر ضبط نظام القياس الخاص بمراقبة التسيير على وتيرة الأهداف المرغوبة. ان مشكلة مراقبة التسيير تتوزع على النقاط التالية:[2]

- تطوير طرق القياس المحاسبية المتعلقة بالميزة التنافسية انطلاقا من ثلاثة محاور : التكاليف، القيمة ورد الفعل؛
- خلق التوازن بين طرق قياس الأداء المالية وغير المالية؛
- تصميم نموذج للمراقبة موجه نحو تحليل الأنشطة المشكلة لسلسلة القيمة فلا يمكن للمؤسسة أن تخفض تكاليفها إلا من خلال إلغاء الأنشطة غير الخلاقة للقيمة. ويجب تحسين مرونة العمليات الإدارية: على المؤسسة أن تدير الأنشطة وليس التكاليف.
- تعديل المدخل المحاسبي الوظيفي وتحويله إلى مدخل أفقي انطلاقا من تحليل الأنشطة والعمليات.
- هيكلة نظام المعلومات المحاسبية وفقا لمفهوم سلسلة القيمة، فالمؤسسة عبارة عن سلسلة من الزبائن حيث الكل يكون موردا ومشتريا فالنشاطات متكاملة، بمعنى أن العلاقات لا تصبح قائمة على مبدأ التدرج السلمي بل تصبح مباشرة وفق النمط: مورد / زبون.

1- Ibid.

2 *-Henri Bouquin, Michel Fiol, "**Le Contrôle de Gestion: Repères Perdus, Espaces à Retrouver**", Université Paris IX Dauphine, 2011, P.11, 193, 51, 90, 226/cahiers/ bouquin-fiol. Pdf.*

- وضع نظام محاسبي في إطار التحسين المستمر.
- إعطاء الأولية لتكلفة الأنشطة والعلاقة بين الأنشطة والقيمة المعطاة للزبائن.

وينبغي على القياسات العملياتية أن تعكس كل من إشباع الزبائن، المرونة والإنتا جية. ويمكن تجميعها في أربع فئات : النوعية المدة، فترة الدورة والتكاليف . فالنوعية تعبر عن القياسات غير المالية. أما المدة فتعبر عن القرارات التكتيكية، فعلى القياسات أن تحدد التعديلات الضرورية أثناء تنفيذ الاستراتيجية. وفي هذه الحالة لا بديل عن تحليل التكاليف، إذ يختار صاحب القرار من بين القياسات تلك التي تساعد على تحسين العمليات الأساسية.

وفي النهاية وعلى المستوى الاستراتيجي، يجب أن يشير مراقب التسيير إلى اللحظة التي يصبح فيها تغيير الاستراتيجية ضروريا لبلوغ أهداف المؤسسة.[1]

3 -مراقبة التسيير كعنصر مشكل للاستراتيجية :

يعتبر هذا المبدأ تشكيل الاستراتيجية وتنفيذها مسألتين مترابطتين فيما بينها، وذلك بفعل التأثير المتبادل فيما بين محاسبة التسيير وتشكيل الاستراتيجية والتموضع الاستراتيجي كنتيجة لتطور المؤسسة وتأقلمها مع مرور الزمن . وعليه تصبح محاسبة التسيير كعامل محدد للاستراتيجية وليس فقط كعنصر مساهم في تنفيذها.

ويسمح التفاعل بين الاستراتيجية والرقابة بتحليل ظروف عدم الاكادة التي قد تعيق تنفيذ التوجهات الاستراتيجية لأصحاب القرار. وبذلك يستجيب نظام الرقابة التفاعلي هذا لتطلعات المديرين بواسطة التنظيم. هذا التكوين التنظيمي المولد بفعل الحوار التفاعلي يؤدي لبروز استراتيجيات جديدة مع مرور الوقت . ودور محاسبة التسيير في هذه الحالة هو التخلي عن معالجة تنفيذ الاستراتيجيات الحديثة بل تشكيل الاستراتيجيات المستقبلية.[2]

1- Ibid.

2 -*Grégory Wegmann, "**Investigation Autour du Potentiel Stratégique du Contrôle de Gestion**", Université de Bourgogne (6 juillet 2009), P.3. www.hal.archives-ouvertes.fr.*

لعل أعمال *Kaplan and Norton*[1] حول لوحة القيادة الاستشرافية هي أفضل تجسيد للأفكار السابقة الذكر فأنظمة القياس تفصل بين المؤشرات العملياتية (على المدى القصير) وتلك الاستراتيجية (على المدى الطويل) خاصة عند تحديد سعر التكلفة والمردودية. هذا ما يؤثر على قرارات تصميم أو سحب منتج ما. علما أن مجموع هذه القرارات النقطية يكون لنا استراتيجية المؤسسة.

المطلب الثاني: مراقبة التسيير ونظام القرار

يعرف النظام على أنه هيكل منظم مكون من عناصر مختلفة تعمل مجتمعة بشكل منسق وتفاعلي لبلوغ هدف مشترك . وباعتبار المؤسسة كنظام، فهي تتكون من وظائف ومصالح ذات وسائل وهياكل مختلفة وأهداف متباينة لكنها تسير بشكل منسقة لتحقيق هدف الاستمرارية على المدى الطويل في إطار الربحية والتطور الاجتماعي . حتى يتسنى ذلك يجب أن يتميز النظام بوجود العمليات المعدلة متمثلة في القرارات والأفعال القيادية بالاعتماد على مراقبة التسيير كوسيلة لقياس أداء الأنشطة من خلال تحليل التكاليف، أو كوسيلة لقياس الفعالية عبر المخططات والموازنات.

1 -مراقبة التسيير ومدخل صناعة القرار:

أدى تنويع المهام والانتداب واللامركزية في السلطة وصناعة القرار، إضافة إلى إدخال العناصر النوعية في التسيير، إلى تعديل أهداف واستعمالات مراقبة التسيير حيث لم تعد تعني تلك الرقابة المرتكزة على تعديل الوضعيات من خلال الإجراءات التصحيحية بل تعدت ذلك لتصبح رقابة على الفعالية كمصدر استشاري لتحسين الأداء وضمان استقلالية كل الفاعلين في المؤسسة.

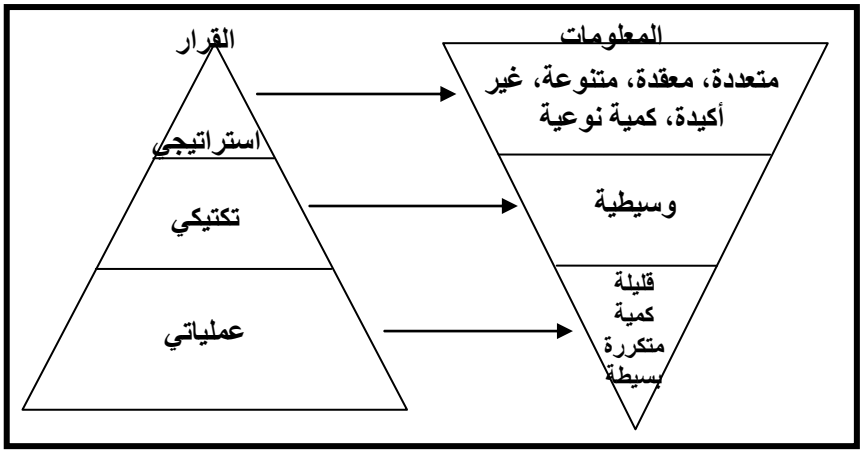
كما تم التخلي عن فكرة الرقابة البعدية لصالح فكرة الرقابة المستمرة لدعم صانع القرار قبل، أثناء وبعد التنفيذ فمراقبة التسيير وفقا لهذا التصور عبارة عن وسيلة للاتصال والوساطة بين المتعاملين مع المؤسسة.

1- قام كل من *Robert S.Kaplan* و *David Norton* سنة 1992 بإصدار لوحة القيادة الاستشرافية *(Balanced Scorecard)* وهي طريقة تهدف لقياس أنشطة المؤسسة اعتماد على أربع مبادئ استشرافية : التدريب، العمليات، الزبائن، قيم ومهام المنشأة. والفكرة هنا هي عدم الاقتصار على المعايير المالية بل يجب إضافة الموارد البشرية في المسائل المتعلقة بالإدارة الإستراتيجية . فمؤشرات الأداء تعتمد على خلق التوازن بين المنظور المالي ومنظور الزبون والعمليات والموارد البشرية. لمزيد من المعلومات، أنظر: *www.wikipedia.org*

1 1 - مراقبة التسيير كنظام معلوماتي داعم لنظام القرار:

لقد تبين من خلال العرض السابق لمسألة تحليل العمليات كيف أن أنظمة المعلومات تفرض نفسها كوسائل ضرورية للمساعدة في صناعة القرار . ويمكن تمثيل التداخلات بين أنظمة القرار وأنظمة المعلومات وفقا لمستويات القرار الثلاثة على النحو الأتي:

شكل رقم 14
أنظمة القرار وأنظمة المعلومات



Source : *Claude Alazard, Sabine Sépari,* ***Contrôle de Gestion****, 4eme édition, (Paris: Dunod, 1998), P.89.*

يمكن إذن أن نتساءل عن أنظمة المعلومات المفيدة لمراقبة التسيير : أي نوع من المعلومات وما هي الإجراءات اللازمة لمعالجتها . إن التقلب المستمر للبيئة الاقتصادية المعقد أصلا، يجبر مراقب التسيير للبحث عن المعلومات المادية والنوعية بمؤشرات إضافية غير تلك النقدية . وعلى نظام الم علومات أن يتأقلم مع هذا الوضع حتى يتسنى تحسين قيادة المؤسسة.

1 2 - وسائل مراقبة التسيير:

حتى نستطيع تحليل أهمية وسائل مراقبة التسيير ينبغي معرفة المبادئ المؤسسة لها فتشكيل وسائل التسيير في المؤسسة يرتكز على شكل التنظيم، بعبارة أخرى، الاعتماد على الهيكل، الهرمية، عمليات القرار ومراكز السلطة. فتشكيل الوسائل مسألة غير ثابتة، بل على العكس، فهي تتغير وتتطور بتطور الهيئة، فالمدير يحتاج لمعلومات جديدة، لتحليل المعطيات ولفهم مجالات جديدة من أجل تطوير الوسائل الموجودة سابقا . والفكرة الرئيسية

هنا هي الترابط الكبير بين تطور النماذج وتطور التنظيم داخل المؤسسة. وبناء عليه يمكن أن نميز بين ثلاثة مصادر لتشكيل الوسائل المعتمدة في مراقبة التسيير:[1]

1-2-1- الوسائل المرتبطة بمنظور الواقع الاقتصادي:

انطلاقا من التمثيل الاقتصادي للمؤسسة، يتم إعداد وسائل تهدف لقياس وقيادة الأداء عبر مفهوم محدد مسبقا . منها: مفهوم الإنتاجية الشاملة ومفهوم القيمة المضافة المباشرة.

وهذان المفهومان يحثان المؤسسة على تطوير استراتيجية تنافسية من خلال القيمة، بدعم ميزات المنتوج مقارنة بالمنافسين ، ومما قد يؤدي إلى الزيادة في القيمة المعلومة للمنتج نظرا لزيادة التكاليف المبذولة. وهذا يعتبر تخليا عن فكرة التنافسية بالضغط على التكاليف ويفسح المجال لتوجه أكثر شمولية ومتعدد العوامل لمسألة الفعالية.

1-2-2- وسائل معدة لمسائل خاصة:

وفي بعض الأحيان لا يمكن الاعتماد على وسائل التقليدية المعروفة من أجل مواجهة بعض المسائل الإدارية الخاصة، فيتم الاعتماد على تقنيات ملائمة لهذه الوضعيات كإعداد نموذج رياضي عند اختبار استثماري ما- طريقة معتمدة كثيرا في ال مؤسسات البترولية- أو وضع مخطط رقابي لا مركزي.

1-2-3- وسائل مرتبطة بتطور ميداني المحاسبة وإدارة الأعمال:

وفقا للأشكال الجديدة التي أصبحت معتمدة في بناء الهيكل التنظيمي للمؤسسة (الهيكل الأفقي)، تم تحوير التقنيات المحاسبية كاستجابة لهذه التطور الذي أقحم متغيرات وأبعاد جديدة كمواد خام في صناعة القرار الإستراتيجي فتقسيم المؤسسة إلى أنشطة وعمليات ومشروعات سمح بظهور عدة طرق لحساب التكاليف ومناهج جديدة لإدارة الأعمال، كالمحاسبة عن طريق الأنشطة والإدارة بالسيرورات وبالمشاريع.

2 -مدخل مراقبة التسيير المرتكزة على الميزة التنافسية:

يستوحي بعض الم ديرين وسائل مراقبة التسيير من مبدأ التقييم المستمر للميزة التنافسية للمؤسسة، وهذه الوسائل محاسبية كانت أو مالية تصب كلها في هذا الاتجاه . وعموما تكون العلاقة وطيدة بين الاستراتيجية والتكلفة رغم أن النموذج المحاسبي

1 -*Claude Alazard, Sabine Sépari,* ***Contrôle de Gestion****, 4ème édition, (Paris: Dunod, 1998), PP. 94-95.*

وأنظمة الرقابة قد تغفل بغض جوانبها . ويمكن تقديم إطار نظري يركز على التحليل الاستراتيجي للتكاليف:

شكل رقم 15
التحليل الإستراتيجي للتكاليف

Robert Teller, ***Le Contrôle de Gestion Pour un Pilotage Intégrant Stratégie et Finance,*** *(Paris: éditions management, 1999), P.59.*

بالرجوع إلى تحليل سلسلة القيمة الذي قدمه *Porter*، نجد أن تحليله ركز على خلق القيمة، وهي تمثل المبلغ الذي يرضى الزبون بدفعه كمقابل للعرض المقدم له من قبل المؤسسة عبر أنشطتها المتمثلة في التصميم، الصناعة، التسويق، التوزيع وخدمات ما بعد البيع فتستطيع المؤسسة أن تخلق لنفسها ميزة تنافسية . إذن تحليل مصادر هذه الميزة التنافسية يشمل دراسة كل الأنشطة ومدى التفاعل فيما بينها ، بمعنى أخر تقسيم المؤسسة إلى أنشطة رئيسية في إطار الاستراتيجية ، بهدف فهم سلوك التكاليف واستيعاب مصادر وفرص التميز.

فللأنشطة المولدة للقيمة هي تلك الأنشطة المادية والتكنولوجية التي تبذلها المؤسسة من أجل إضفاء قيمة لمنتوجها لدى الزبائن، نستنتج أن الأنشطة المولدة للقيمة هي مصدر كل من التميز وتخفيض التكاليف.

وترتكز الميزة الإستراتيجية على خصوصية يميزها الزبون أو على تكاليف منخفضة. ويمكن أن يكون الهدف الإستراتيجي كل قطاع النشاط أو جزء منه فقط . وقد

أدت توليفات الاختيارات الممكنة بـــ *Porter* إلى التميز بين ثلاثة استراتيجيات جن يية (*Generic*):[1] السيطرة بالتكاليف، المفاضلة (التميز) والتركيز.

وتستلزم هذه الاستراتيجيات إعادة التفكير في نظام تحليل التكاليف الواجب اعتماده. فإستراتيجية السيطرة بالتكاليف تستدعي قيادة مطلقة من ناحية التكاليف. وعلى الرغم من أهميتها، لا تركز استراتيجية المفاضلة على التكاليف بفعل وجود عوامل قاهرة كعدم القدرة على تخقيق اقتصاد سلمي أو وجود مؤسسة منافسة رائدة في قطاع النشاط.[2]

ولابد أن نفرق بين المهام وكل ما يتبع مسالة الميزة التنافسية، باعتبار أن عدة عوامل قد تؤثر على عملية مراقبة التسيير انطلاقا من كون كل استراتيجية تتطلب تقسيما مختلفا في المهام وعوامل نجاح مختلفة.

إن المهام الهادفة لخلق ميزة تنافسية تبدأ كلها باقتطاع جزء من السوق وتنتهي بجني الأرباح وحتى تكون الاستراتيجية المعتمدة فعالة، يجب أن تتلاءم المهام المختارة مع نظام مراقبة التسيير المعتمد في المؤسسة.

3 –مدخل أثر التنظيم على مراقبة التسيير:

تنظر أنماط التسيير الحالية للتنظيم بصفته ذو حركية متجاوزة اعتباره مجرد تمثيل بياني لتقسيم المهام موضحة وفق مخطط تنظيمي. يتوافق التنظيم مع كل من:[3]

- الهيكل المعتمدة في تقسيم العمل، سواءا داخل أو خارج المؤسسة؛
- توزيع السلطات وعمليات صناعة القرار؛
- أنظمة الإعلام المطبقة؛
- طريقة عمل الأفراد.

بإمكان المديرين تحديد مدى تقاطع الخيارات الاستراتيجية مع الخصائص الهيكلية للمنظمة. فلا يمكن الفحص الإستراتيجي لنقاط قوى وضعف المؤسسة أن يتجاوز ميزات وكفاءات التنظيم، سواء كنقطة ارتكاز لبناء محور استراتيجي أو لتبني خيارات

---

1 -*Michael Porter,* ***Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance****, (New York: The Free Press, 1985), P.3.*

2 - *Robert Teller,* ***Le Contrôle de Gestion Pour Un Pilotage Intégrant Stratégie et Finance****, (Paris: éditions Management, 1999), PP.65-66.*

3 - *Alazard, Sépari, Op. Cit., P.68.*

إستراتيجية. ويجب أن تأخذ مراقبة التسيير بعين الاعتبار هيكل المؤسسة وذلك بتجسيدها انطلاقا من التمثيل البياني.

3 1 التوجهات الحالية في التنظيم:

تحتاج المنظمة لهيكل تنظيمي لربط ودمج أنشطتها في إطار تحقيق أهدافها . وبالتركيز على النظرة الضيقة للهيكل التنظيمي يلاحظ أنه عبارة عن تقسيم للمصالح وتحديد للمهام وفقا للعلاقات الهرمية، لكن في الواقع ينبغي إضافة الإجراءات التشغيلية ووسائل الاتصال بين أقطاب السلطة داخل المنظمة لإضفاء الحركية على مفهوم الهيكل التنظيمي. ولا يوجد في الواقع هيكل تنظيمي مثالي لكل المنظمات، مهما كا ن حجمها، نشاطها أو عمرها. لكن بالمقابل يمكن الاعتماد على معايير محددة لهياكل خاصة أهمها : التكنولوجيا، نمط السلطة، المحيط، حجم وعمر المؤسسة.[1]

ووفقا لهذه المعايير يمكن استخلاص أشكال الهيكل التنظيمي الآتية:[2]

- **الهيكل الهرمي:** للمصلحة رئيس واحد والسلطة موزعة بشكل هرمي من الأعلى إلى الأسفل. مراقبة التسيير تتبع النمط البعدي باستعمال العقوبة.
- **الهيكل الوظيفي:** تتوزع السلطة بنفس طريقة توزيع الوظائف اللازمة لنشاط المؤسسة. وهذا التخصيص يتميز بتعدد الرؤساء وقد يشكل عائقا أمام مسائل التنسيق، الرقابة أو الاتصال. ولا تنطبق معايير مراقبة التسيير على كل الأقسام أو المصالح بنفس الطرق.
- **الهيكل الوظيفي الهرمي** (*staff and line*): شكل هجين للشكلين السابقين، فنجد أقسام هرمية رقابية وأقسام وظيفية ذات طابع استشاري.
- **الهيكل المصفوفي:** هيكل بسيط ذو بعدين، يتغير عند الحاجة، حيث كل موظف تابع لمسؤول منتج ولمسؤول وظيفي . وبهذه الطريقة يمكن الفصل بين السلطات، وجمع الكفاءات الموزعة عبر مختلف الأقسام . وهذا يتطلب تنسيقا دقيقا . فتصبح مراقبة التسيير في هذه الحالة مبهمة لأن السلطات غير مقسمة بشكل دقيق ونهائي.

---

1 -Ibid.

2-Alain Henry, Ignace Monkam-Daverat, ***Rédiger les Procédures de L'entreprise****, 3° édition, (Paris: Editions d'organisation, 2001), PP.120-126.*

مما سبق نستنتج أنه على مراقبة التسيير إعداد مؤشرات ولوحة قيادة لمتابعة الإنجازات اعتمادا على تقسيم الأنشطة لقياس أدائها. فالهيكل التنظيمي كأحد عناصر نظام القرار له تأثير كبير على مراقبة التسيير.

3 2 البحث عن أشكال جديدة للهيكل التنظيمي:

تحتاج المؤسسة لمساهمة جميع أفرادها، خاصة من الناحية الفكرية، للبحث عن زيادة الإنتاجية وخلق القيمة المضافة والمنظمة كمجموعة بشرية وخلية اجتماعية في حاجة ماسة للمعلومات والاتصال لخلق جو من التنسيق والتعاون . في هذا الإطار يمكن أن نستنتج محدودية الهياكل التنظيمية ال تقليدية القائمة على فكرة تقسيم العمل (التايلورية) لمجابهة التحديات التي يفرضها كل من المحيط المتقلب والرغبة في الإنتاج وفقا للقيمة التي يحددها الزبون.[1]

ويصبح الهيكل التنظيمي في هذه الحالة كمتغير يأخذ بعين الاعتبار التوجهات الاستراتيجية وبالتالي استباق العمليات القيادية في المؤسسة. وليتسنى ذلك يجب التحول من التنظيم العمودي التقليدي والهرمي إلى التنظيم الأفقي المسطح للعمليات (وهذه الفكرة تتقاطع مع ما ورد سابقا بخصوص إعادة هندسة الأعمال *Reengineering*).

والغاية من هذا كله هو إعادة تعريف الأنشطة المنتمية لعمليات عملياتية وتحسين أدائها. بمعنى آخر الرشادة في تتابع العمليات داخل المؤسسة وفق منظور شامل . أما الهدف من هذه كله هو التخفيض في كل من التكاليف وأزمنة الإنتاج والانتظار والتحكم في العمليات الإنتاجية.

يعرف *A. D. Little* العمليات الأفقية كونها: كل ما يساهم في تحقيق منتج أو خدمة داخلية.[2] فللعمليات تخدم زبائن داخليين أو خارجيين نسبة للمؤسسة من جهة وتمر عبر هياكل تنظيمية عمودية ورسمية. لهذا السبب على العملي أن تخلق القيمة للزبون (داخلي أو خارجي) مع تخفيض التكلفة والسرعة في التنفيذ.

---

1 -Xavier Bouin, François Xavier Simon, ***Les Nouveaux Visages du Contrôle de Gestion****, (Paris: Dunod, 2000), P.12.*

2 -Alazard, Sépari, Op. Cit., P.72.

نخلص إلى أن مراقبة التسيير وفي إطار البحث عن أشكال جديدة للهيكل التنظيمي تهدف للاستجابة لرغبة صانع القرار في تشكيل نظام معلومات داعم لكل ما يمكن وصفه بالاستراتيجي في المؤسسة.

المطلب الثالث: المهام الحديثة لمراقبة التسيير

انتقل دور مراقبي التسيير من مجرد القيام بالوظيفة التقنية التقليدية المتمثلة في التصميم وترجمة وسائل التسيير خاصة المالية منها وتقييم أداء مراكز القرار ومسؤوليهم إلى دور حديث موجه نحو الاستشارة والاتصال، حيث أدى هذا التحول في ممارسة المهام إلى تغيير تموضع مراقب التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع التعديل العملي ات المنوطة به.

1 -المهام التقليدية لمراقب التسيير:

لمراقب التسيير أربع مهام تقليدية وهي:[1]

- المسؤولية على تصميم نظام المعلومات، وبالتالي المساهمة في تصميم الهيكل من خلال تعريف الوظائف وتحديد الأهداف؛
- المسؤولية على السير الحسن لنظام المعلومات في كامل المؤسسة، سواء بإعداد التنبؤات والبرامج والموازنات أو لأجل الرقابة على النتائج نسبة للأهداف؛
- يتولى الاستعمال الفعلي لهذا النظام من قبل مسؤولي المؤسسة لتحقيق غاية الرفع من مرد ودية رؤوس الأعمال المستثمرة؛
- يعطي رأيه وتوصياته بخصوص العمليات المبرمجة أو تلك المحققة . ومن مهامه الخاصة إعداد الدراسات الاقتصادية أو المشاركة في إعدادها، بناء على طلب الإدارات والمصالح، والتنسيق فيما بينها في كل الحالات؛

والملاحظ أن هذه المهام معمول بها إلى يومنا هذا، سيما دور مراقب التسيير بصفته كمستشار. ومن الناحية الميدانية، انحصر هذا الدو ر في إعداد التقارير والرقابة على الموازنات وتحديد سعر التكلفة. فالعلاقة مع المديرين لم تتخط حد إعداد الموازنات والتنبؤ بالنتائج بصفة دورية بناء على الانحرافات المسجلة.

---

*1 -Pascal Fabre, Nathalie Dubost, Guy Solle, **Synthèse Economie et Comptabilité**, 2eme édition, (Paris: Dunod, 2000), P.115.*

وجد *Pieire Van Der Ghinst* [1] في دراسة قام بها في بداية الثمانينيات، شملت عددا من مديري الشركات، أن هناك خلط بين مراقبة التسيير والرقابة على الموازنات. وبمعنى آخر بين المفهوم وأحد وسائل تجسيده . والسبب يتمثل في التوجه السائد لدى المؤسسات بالتركيز على المردودية في المدى القصير من خلال وضع أنظمة رقابة ذات بعد مالي . كنتيجة لذلك حدث هناك انفصال بين مراقبة التسيير وبين مسألتين رئيسيتين هما:

- التخطيط الاستراتيجي والإدارة على المدى الطويل. فلا يشارك مراقب التسيير إلا نادرا في عملية اختيار البدائل الإستراتيجية كما أن دوره في صناعة القرارات الكبرى هامشي خصوصا من الناحية التجارية والصناعية.
- الإدارة العملياتية للخدمات ويراه العملياتيون كصانع للأرقام فقط، إضافة لدوره العقابي، عوض النظر إليه كمستشار داخلي له القدرة على إعطاء إضافة حقيقية فيما يخص التحكم بالعمليات.[2]
- يقول *Jean-Loup Ardouin*[3] تبقى أنظمة، وسائل ومفاهيم مراقبة التسيير متأثرة بالتطورات الحاصلة خلال فترتي الخمسينيات والستينيات. آنذاك، بفضل النمو القوي للمؤسسات المدعوم ببيئة مستقرة، كان التركيز على الأرباح وعلى مردودية الأموال الخاصة والتدفقات النقدية.[4]

ويراد من هذه المقولة لفت الانتباه إلى كون التغيرات التي طرأت علي بيئة المؤسسة لم تؤخذ بعين الاعتبار في تعديل مستوى استعمال مراقبة التسيير وإعادة النظر في دور مراقب التسيير.

2 محدودية المحاسبة التحليلية التقليدية:

استخدمت الطرق التقليدية لمراقبة التسيير، وبشكل خاص طرق المحاسبة التحليلية مند سنة 1850 وبالتحديد في الصناعة الأمريكية . إلا أنه انطلاقا من سنة 1907 قام

---

1 - *Pierre Van Der Ghinst* هو أحد خريجي سولفاني بيزنس سكول (*Solvay Business School*). عمل كمراقب تسيير ومدير مالي على مستوى عدة مكاتب تدقيق . شارك في اصدار كتاب حول ادارة المشاريع الكبرى وقام بنشر عدة مقالات في هذا المجال. لمزيد من المعلومات، انظر: *www.eyrolles.com*.

2- Ibid., P.116.

3 - *Jean loup Ardouin*: أستاذ بقسم استراتيجيات وسياسات المؤسسات بالمدرسة العليا للتجارة في باريس . تحصل على شهادة عليا في التجارة بنفس المدرسة سنة 1969 . أكمل دراسته في الولايات المتحدة الأمريكية بجامعة مينيسوتا سنة 1973. له خبرة تفوق الثلاثين سنة في مجال البحث والتدريس . حيث انصب اهتمامه على مجال مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية والتحليل الاستراتيجي. لمزيد من المعلومات، انظر: *www.hec.fr/Faculte-et-Recherche/faculte/ ARDOIN*

4- Ibid.

Donaldson Brown، بصفته ساعد ا لرئيس المجموعة الكيميائية " *Du Pont de Nemours*"، باختراع وصفة تجمع مختلف أنواع المحاسبة المعروفة إلى ذلك التاريخ والتي كانت تستعمل بشكل منفصل (محاسبة رأس المال، المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف). ما أسفر عن نموذج موحد، شامل ومتناسق يعطي صورة كاملة عن المؤسسة . فتم تخصيص التكاليف غير المباشرة في حساب التكاليف الشاملة للمنتجات والتق ييد المحاسبي لعناصر الأصول بتكلفة الشراء إضافة إلى حساب معدل مردودية رؤوس الأموال المستثمرة عن كل قسم.[1]

في واقع الأمر، استلهم *Donaldson Brown* ومساعدوا مجموعة *Du Pont* الآخرون أعمالهم من الرجل الذي كان زميلا لهم في شركة *Lorain Steel Company* وهو "فريدريك تايلور".

طور "تايلور" المحاسبة التحليلية من خلال ضبط توقيت العمل المباشر مع تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس مدة العمل/إنسان أو مدة العمل/آلة. كما طور بالموازاة مع ذلك كل من إدارة المخزونات ومحاسبة المواد ووضع نظاما للمكافآت مبني على المردود. بذلك أصبح تايلور بحق أحد مؤسسي مراقبة التسيير الصناعية.[2]

ومما سبق فإن قواعد المحاسبة التحليلية التقليدية قد أسست استجابة لمتطلبات فترة تاريخية محددة هي فترة الثورة الصناعية . فهل يعقل أن لا تتغير هذه المتطلبات بعد قرن من الزمن؟ هل يمكن الاستمرار في استخدام طرق ووسائل أعدت نهاية القرن الماضي؟ للإجابة عن هذين السؤالين المهمين، يجب أن نتطرق للخصائص الرئيسية لنظام التسيير التايلوري بنظرة نقدية. يمكن أن نحصر هذه الخصائص في أربعة مبادئ:

2-1- مبدأ الاستقرار:

يفترض استقرار آليات الأداء والمعرفة العملياتية المولدة للفعا لية. معنى ذلك عدم الحاجة للتساؤل عن ماهية الأداء مع مرور الزمن . يبرر هذا المبدأ أشكال التسيير المرتكزة على معطيات سابقة . ويجد هذا المبدأ جذوره من الطابع البطيء للتطور

1 - *Lorino, **Le Contrôle …** , Op. Cit., P.7.*
2 -*Ibid., P.8.*

التكنولوجي نهاية القرن التاسع عشر، إلى جانب ثبات مهارات الأجراء بفعل عدم وجود حركية فعلية في مجال التجديد التقني للعمليات الإنتاجية.[1]

2-2- المعلومة التامة:

يملك المدير أو صاحب القرار المعلومات التامة عن آليات نظام التسيير المطبق في مؤسسته، فيعلم بذلك ما عليه فعله لتوضح صورة ومفهوميه العمليات العملياتية الداخلة في نطاق مسؤوليته. ولا يجب أن ننسى أنه خلال هذه المرحلة من الزمن، لم تعرف وظيفة المدير التنفيذي بالشكل الذي نعرفه حاليا ، فمالك المؤسسة كان هو الم دير والملم بتقنيات تحفير الأداء وإدارة العمال.[2]

2-3- الأداء المنتج متوقف على تقليل التكاليف:

عرفت الفعالية الاقتصادية على أنها مدى قدرة المؤسسة على خلق أقصى قدر من القيمة باستهلاك أقل قدر من الموارد . فمثلا إذا قامت مؤسسة بخلق قيمة سوقية V (متجسدة في حجم المبيعات)، فإنها ستستهلك مواردا بقيمة إجمالية نرمز لها بـــ C. الفاعلية إذا هي مدى القدرة على تعظ يم العلاقة $(V\text{-}C)$. بما أن القيمة V معطاة وفقا للنموذج التايلوري المرتكز على مبدأ المعلومة التامة، يبقى أن تبحث الشركة في مسألة تقليل التكاليف C من أجل تعظيم القيمة $(V\text{-}C)$.[3]

ويترجم هذا المبدأ حقيقية تاريخية بداية سنة 1900 ألا وهي : العرض يخلق الطلب. وعليه، فمعروف سلفا أن كل ما ينتج سيباع وبسعر متوقع في الظروف العادية للسوق فالقيمة معطاة، ولتعظيم الربح يجب تركيز الجهود على تقليل التكاليف.

2-4-التكلفة الإجمالية مكافئة لتكلفة عامل الإنتاج المسيطر:

يوجد دوما عامل مسيطر في هيكل الموارد المستهلكة في الم ؤسسة، فدرجة استهلاك هذا العامل تقود التوجهات العامة للإنفاق الإجمالي . وعموما قد يكون هذا العنصر إما اليد العاملة المباشرة أو رأس المال (اهتلاك المعدات) أو المادة الأولية أو الطاقة.[4] وعلى كل حال ليس مهما من وجهة نظر النظام التايلوري أن تكون هناك مشكلة

---

1 -Ibid.,P.9.
2 -Ibid.
3 - Ibid., P.10.
4 -Ibid., P.11.

في تحديد أي العوامل أكثر سيطرة من الأخرى المهم هو وجود مورد مرجعي يستخدم كأساس لتخصيص التكاليف ككل.

فيما مضى تميزت التكاليف غير المباشرة بالضعف من ناحية تمثيلها في هيكل تكاليف المؤسسة خلافا لثقل اليد العاملة المباشرة والذي كثيرا ما كان يتجاوز الـــ50% من القيمة المضافة. وتتغير التكلفة الإجمالية إذن في نفس اتجاه تغير تكلفة العمل المباشر.

2-5-نموذج الرقابة:

لو أدمجنا كلا المبدأين الأول والثاني لأمكن بناء نموذج للرقابة . فالمبدأ الثاني (المعلومة التامة للم دير) يضمن تحليل آليات الأداء عند تاريخ محدد وما يتبع ذلك من استخلاص لمعايير سلوكية في المؤسسة. أما المعيار الأول (الاستقرار) فيضمن استمرارية هذه المعايير لفترة طويلة من الزمن.[1]

إن نموذج الرقابة هذا عبارة عن نموذج قيادة ذو خصائص معينة، فهو يفترض أن فحص وفهم نظام الأداء أمرين قد تحققا فعليا خارج النموذج، فالأداء عبا رة عن معطاة. وهدف مراقب التسيير ببساطة هو التأكد من توافق السلوكيات الفعلية مع السلوكيات المعيارية: يقيم الانحرافات ويتحرك بغرض حصرها . في هذه الظروف نقول عن مراقب التسيير انه مجرد "مراجع" أو "مفتش". أما التفكير الذهني حول مسألة ما يجب قياسه وكيف يتم ذلك فهي مسألة خارجة عن نطاق مسؤولية مراقب التسيير. فمعروف مسبقا أنه يجب قياس إنتاجية العمل المباشر، أما قياس الانحرافات فيكون نسبة للموازنة وللمعايير المعمول بها.[2]

3 تطور البيئة الاقتصادية:

طرأت ثلاثة تطورات رئيسية عدلت بشكل كبير طريقة العمل الداخلية للمؤسسات وما تبع ذلك من إلزامية تأقلم مراقبة التسيير مع هذه الأوضاع الجديدة.

3-1-العولمة:

إن التطورات السريعة في حركية الاقتصاديات والمؤسسات كان سببها تحرير أسعار الصرف والفرص المتاحة بفضل التقنيات الحديثة للاتصال، فكان أثر ذلك متجسدا في النقاط الثلاث التالية:

1 - Bouin, Simon, Op. Cit., P.13.
2 - Ibid.

-ارتفاع إجمالي في الضغط التنافسي بفعل مواجهة المؤسسات لمنافسين ذوو طرق تنظيميه متطورة وتكاليف عمل أقل. وهذه الكثافة التنافسية هي إحدى العوامل المؤثرة في إدخال وسائل وطرق جديدة في التسيير بعضها مدرج في خانة مراقبة التسيير.

-عدم استقرار متزايد مقرون بتشابك الاقتصا ديات، فقد تتأثر المؤسسة بالمؤشرات الاقتصادية لبلد تواجد الموردين كتغير أسعار الصرف، الوضعية الاقتصادية وتقلب المناخ القانوني . والتحدي هنا هو ظروف قيام المؤسسات بتعديل استراتيجياتها وترجمتها عمليا عبر نظام مراقبة التسيير.

-المؤسسة التي تدوَل نشاطاتها تجد نفس ها أمام إشكال تبني ثقافات مختلفة تضاف إلى تعدد الأنظمة الجبائية والمحاسبة والقانونية.

3-2-كثافة المنافسة:

ازدادت كثافة المنافسة بشكل جنوني كانعكاس لتشبع الأسواق التقليدية بفعل العولمة وتحرير أسعار الصرف. وأثر ذلك على المؤسسات يبدو مزدوجا:

أولا، أصبح الزبون عنصرا مركزيا في جو تنافسي متعدد المعايير (التكاليف، الآجال، النوعية، الخدمة). وهذا يعني بروز حاجات جديدة في مجال معلومات التسيير للتأكد من صحة تموضع المؤسسة في السوق نسبة لزبائنها الرئيسيين، عبر لوحات القيادة التجارية والاستراتيجية أو من خلال المعيار النموذجي واليقظة التكنولوجية والتجارية . بالإضافة لتعميم الخطوات العملية الأخرى كالتنظيم وفق طريقة *Just in time* أو الإدارة عن طريق الجودة الشاملة.

ثانيا، الضغط الرهيب الذي يفرضه منطق تخفيض التكاليف، فتخفيضها على كل المستويات يجب أن يقرن مع الحفاظ على وتيرة أداء المؤسسة وإمكانية تحسينه، وهذا ما يفسر بروز الطرق الحديثة لمراقبة التسيير كالإدارة عن طريق التكاليف والأنشطة، الموازنة على أساس صفري أو إعادة الهندسة أو التكلفة المستهدفة. وتلتقي هذه الطرق في نقطة واحدة وهي التحليل الأفقي للمؤسسة ولموارد ها. هذا الأمر لا يتماشى في الواقع مع مراقبة التسيير التقليدية المرتكزة على التقسيم الوظيفي لمراكز القرار . نفس الملاحظة تنطبق على مسالة تطوير طرق التنظيم الحديثة كالإدارة الشبكية أو الإدارة بالمشاريع.

3-3-تطور أنظمة المعلومات:

تغيرت طريقة عمل مراقبي التسي ير بشكل جذري بفضل الإضافة التي منحتها له الوسائل الحديثة في الإعلام الآلي والاتصال بشكل عام والتي تتمثل فيما يلي:

-إمكانيات لا محدودة في النمذجة المالية والمحاكاة بفضل البرمجيات المعدة لهذا الخصوص، إضافة إلى إمكانية استغلال المعلومات على نطاق شبكي وما يتبع ذلك من اقتصاد في الوقت وسهولة أكبر في إفصاح التقارير.

-مرونة المعالجة المحاسبية للمعطيات والمسك المحاسبي المنسق بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية وتوطيد الحسابات بالنسبة لمجموعة الشركات.

-عزل عملية إدخال المعطيات الخاصة بمراقبة التسيير عن الأقسام الأخرى، فيمكن لمراقب التسيير أن يلج للمعلومات اللازمة من خلال النظام المعلوماتي المتكامل الذي يجمع بين عدة مراجع (إدارة المخزون، الإنتاج، المبيعات، المشتريات، الأجور). وهذا معناه إمكانية جمع المعطيات من المصدر وما يترتب عن ذلك من اختصار للوقت.

وعموما نستطيع القول أنه بإمكان مراقب التسيير الحصول على معلومات أكثر مصداقية وأقل وقت ممكن. وانعكاس هذا يكون ايجابيا على صانعي القرار الاستراتيجي.

4 -الدور الحديث لمراقبي التسيير:

تتمحور الأدوار الحديثة لمراقبي التسيير حول الأقطاب الثلاثة التالية : المساعدة في فحص الوظائف، المساعدة على التحكم في العمليات والمساعدة في القرار الاستراتيجي والتكتيكي.

4-1-المساعدة في فحص الوظائف:

على مراقب التسيير أن يتولى المتابعة الفعالة لأداء المؤسسة بصفته مستشار لكل من المديرين والمسؤولين العملياتيين والوظيفيين، فيقترح على هؤلاء فحصا دوريا لأنشطتهم مستخدما لوحات القيادة . عليه أيضا أن يساعد في صنع القرار . لقد كان دور مراقب التسيير سابقا مركز على المؤشرات المالية في تحليل الأداء، ما معناه الاقتصار على تفسير جزء يسير من مسألة معقدة.[1]

اقترح *Michel lebas* نموذجا لقياس الأداء يمكن أن نلخصه على النحو التالي:

1 -Fabre, Dubost, Solle, Op. Cit., P. 119.

4-1-1-تحليل *Michel Lebas*:[1]

يحاكي نموذج *Lebas* نماذج فحص المؤسسة المستعملة في إطار مهام تقييم المؤسسة، فهو يشمل مجمل وظائف هذه الأخيرة . نسبة إليه، لمراقب التسيير أن يقترح نظاما متوازنا لقياس الأداء موجها لإعلام الإدارة حول النتائج قصيرة الأمد : المردودية السنوية، الحصة السوقية وتقديم إيضاحات حول العناصر التالية:[2]

- القدرات والأداءات الاستراتيجية:

مرونة وسيلة الإنتاج، مستوى جودة المنتجات والخدمات، إشباع المستهلك . ويتعلق الأمر هنا باقتناء الكفاءات اللازمة لنجاح استراتيجياتها (مثلا: مؤسسة تختار استراتيجية المفاضلة من خلال الجودة، عليها بدل موارد مالية هامة لذلك قد تتحمل تراجعا في مردوديتها على المدى القصير . معيار المردودية في هذه الحالة يبدو غير كافيا لقياس الأداء).

- فعالية وفاعلية عمليات التسيير:

ينبغي قياس جودة التنظيم الداخلي و عملياته الرئيسية (مثلا: في الحالة السابقة، يجب التركيز على فعالية الرقابة على الجودة في المؤسسة من الناحية القبلية، جودة تكوين العاملين وجودة عمليات اختيار الموردين). ونقترب هنا من متطلبات التدقيق العملياتي. مراقب التسيير لا يمكن إلا أن يكون مقحما في الطرق والإجراءات العملياتية.

- جودة وحسن سير "الجذور":

يقصد بالجذور موجودات المؤسسة المادية وغير المادية التي تكونت بفعل : شبكة التحالفات، حظيرة الآلات، شبكتها التجارية، جودة العاملين ونظام المعلومات (في مثالنا السابق، الحصول والحفاظ على مستوى عال من الجودة يمر عبر تكوين شبكة

---

1 - *Michel Lebas* خريج المدرسة العليا للتجارة بباريس ومدرسة الأعمال *Amos Tuck* بدارتموث كوليج بالولايات المتحدة الأمريكية. يمارس وظيفة التدريس بالمدرسة العليا للتجارة بباريس منذ سنة 2004. ولقد سنحت له الفرصة، فيما قبل للعمل كمستشار بمكتب *Price Waterhouse* بنيويورك. حاليا يشغل منصب مدرس بجامعة واشنطن. تركزت جل أبحاثه حول الطرق الحديثة في محاسبة التسيير وقياس أداء المؤسسة، وله عدة إصدارات في هذا المجال.

2 – *Philippe Rauffet, Alain Bernard, Catherine Da Cunha, « **Le pilotage D'entreprise Par Les Capacités Organisationnelles**: **Etude De L'approche Roadmapping**. » Journées Natioales-Journées doctorales, MACS, France, Angers, 2009, PP.2-3, www.hal.archives-ouvertes.fr-pdf.*

من الموردين الشركاء، سياحة تكوين الأجراء، اقتناء تجهيزات ملائ مة). فيجب أن تتوفر المؤسسة على المعلومات الكافية للحكم على حالة هذه الموجودات ومدى تطورها.

4-1-2- مؤشرات *Norton and Kaplan*:

وضع هذ ان الكاتبلن مؤشرا شاملا للأداء بالشكل الذي يمكن الم ديرين بتحليل وضعية مؤسستهم وفق أربعة محاور أساسية:

-كيف ينظر الينا الزبائن؟ (وجهة نظر الزبائن)؛

-ما هو القطاع الذي قد نتميز فيه؟ (وجهة نظر داخلية)؛

-هل بإمكاننا الاستمرار في تحسين خدماتنا ونوعيتها؟ (وجهة نظر التجديد والتمهين)؛

-كيف ينظر إلينا مساهمونا؟ (وجهة نظر مالية).

جسد الكاتبان مقترحاتهما من خلال المثال الآتي:

جدول رقم 4
مؤشر أداء المؤسسة *ECI*

وجهة نظر مالية		**وجهة نظر الزبائن**	
الأهداف	التقييم	الأهداف	التقييم
– البقاء – النجاح – الرواج	– تدفقات الخزينة – نمو رقم الأعمال ونتائج الاستغلال عن كل فصل وعن كل قسم – زيادة الحصة السوقية وزيادة مردودية الأصول	– منتجات جديدة – التموين – الشراء – الشراكة	– نسبة المنتجات الجديدة من إجمالي الإنتاج – التسليم في الوقت المناسب (وفق معايير الزبائن) – توزيع عملية الشراء على عدد من الموردين الرئيسيين وتصنيفهم – عدد المجهودات التقنية في إطار الشراك
وجهة النظر العماليتية الداخلية		وجهة النظر التجديد والتمهن	
الأهداف	التقييم	الأهداف	التقييم
• القدرة التكنولوجية • الامتياز في الإنتاج • الإنتاج في مرحلة التصميم • إطلاق منتجات جديدة	• قياس الانتاج نسبة للمنافسة • مدة دورة الإنتاج، التكلفة الوحدوية، المردود. • الفعالية التقنية • الإطلاق الفعلي وفق مخطط معين	• الامتياز التكنولوجي • التمكن من عمليات الإنتاج • التركيز على منتج معين • زمن التسويف	• الزمن اللازم للجيل القادم من التكنولوجيا • زمن المعالجة حتى بلوغ النضج • المنتج يمثل 80% من رقم الأعمال • إطلاق منتجات جديدة مقارنة بالمنافسين

Source: *Pascal Fabre, Nathalie Dubost, Gug Solle,* ***Synthèse Economie et Comptabilité****, 2e Edition, (Paris: Dounod, 2000), P.121.*

4-1-3- القيام بالفحص حول لوحات القيادة:

يعتبر مراقب التسيير مسؤولا عن تصميم وحسن سير نظام المعلومات . يعود له دور توفير المعلومات الملائمة للمديرين والمسؤولين العملياتيين مع ضمان مصداقيتها وتناسقها. تبين هذه المعلومات عبر لوحات القيادة التي تعمل دور الوسيط بين النظام ومستعمله. ويمكن أن نعرف لوحة القيادة على أنَها داعم للمعلومات، للهيكل وللمحتوى، المستقرة خلال فترة من الزمن، تُستعمل بطريقة منتظمة لمرافقة فعل أو قرار.[1]

تتغير المؤشرات المستخدمة في لوحة القيادة وفقا لوظيفة المستعمل لها والمدة التي يتطلبها. ومن وجهة النظر التقليدية، يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من لوحات القيادة:

1 -Bouin, Simon, Op. Cit., P.86.

جدول رقم 5
أنواع لوحات القيادة

التسميات الأكثر استخداما	لوحات القيادة العملياتية	لوحات القيادة للتسيير أو التوجيه	لوحات القيادة الاستراتيجية
المدة	يوم إلى غاية أسبوع	من أسبوع إلى شهر	سداسي أو سنة
الاستخدام	للاستغلال والإدارة اليومية	للتسيير المتوسط والطويل الأمد و التأطير وفقا للأهداف	من أجل الفحصي، مراقبة التوازنات الكبرى و القرار الإستراتيجي
الإضافة المقدمة للمستعمل	المساعدة في التعديل (التصحيح) نسبة للمعايير المعمول بها.	المساعدة في تحقيق الفعالية نسبة للأهداف (خطط، موازنات، الخ)	المساعدة في القرار نسبة للمحيط الداخلي و الخارجي

Source: *Xavies Bouin, François-xavier Simon,* ***Les Nouveaux Visages du Contrôle de Gestion****, (Paris: Dunod, 2000), P.84.*

يجب عدم الخلط بين لوحة القيادة الاستراتيجية مع لوحة قيادة الإدارة العامة . وعلى المدير التجاري أو مسؤول الموارد البشرية أو المدير المالي الحصول على المعلومات الداعمة للقرارات المهمة التي يتخذونها كل في مجاله. ولا يمكن للإدارة العامة تجاهل المشاكل العمالياتية التي قد ترهن نجاح الاستراتيجية المطبقة، لذلك تستخدم الإدارة العامة لوحا ت قيادة توجيهية بمعدل مرة كل شهر حتى تتمكن من قياس درجة تطبيق التوجيهات الاستراتيجية .

جدول رقم 6
لوحة القيادة التوجيهية

الإدارة العامة	• خسارة زبون مهم • تأثر الجودة	• نتائج شهرية • المنازعات مع الزبائن	• العائد على الاستثمار • الحصة السوقية
الإدارة المالية	• الخزينة	• الاحتياج في رأس المال العامل	• الهيكل المالي
الإدارة التجارية	• عدد الزيارات على مستوى الزبائن • برنامج الزيارات	• الزبائن الجدد • رقم الأعمال	• محفظة الزبائن • الحصة السوقية
إدارة الإنتاج	• عدد القطع المستخدمة • حجم الإنتاج	• الانحراف في الموارد • احترام الآجال	• الموردون الدائمون • القدرة الإنتاجية
إدارة الموارد البشرية	• الساعات الإضافية • الغيابات	• عدد العاملين • مدة العمل	• كتلة الأجور • هرم الأعمار
مسؤول التموين	انقطاع المخزونات	مستوى المخزونات	مخطط "***Pareto***"

Source: *Pascal Fabre, Nathalie Dubost, Guy Solle,* ***Synthèse Economie et Comptabilité****, 2e édition, (Paris: Dunod, 2000), P.122.*

ويمكن استخدام المؤشرات الدورية (أسبوعية، شهرية، أو سنوية) من قبل نفس المستعمل. وبشكل عكسي يمكن استخدام مؤشر واحد فقط حتى بعد أن تتم عملية توطيد لوحات القيادة على شكل ثلاثة أنواع مختلفة ولفترات مختلفة. ويمكن أن نجد مؤشرات عن رقم الأعمال المحقق أو مستوى جودة الإنتاج على مستوى كل من لوحة القيادة العملياتية ولوحة القيادة الاستراتيجية، والشيء الوحيد المختلف بين المسؤليين هو درجة التجميع.

4-2- المساعدة على التحكم في العمليات:

لم يعد بإمكان مراقب التسيير أن يحصر مهامه في الرقابة الهادفة لإعداد الموازنات والتقارير المالية . حتى يكون فعالا عليه أن يقضي معظم أوقات عمله في مساعدة العملياتيين في اتخاذ القرارات والتحكم في العمليات.

4-2-1- إعداد وسائل القيادة:

لهذه الوسائل ثلاثة أهداف:[1]

1 -*Alazard, Separi, Op. Cit., P.670.*

-تمكين العملياتيين من متابعة أنشطتهم وأدائهم عبر لوحات قيادة ملائمة، تحوي مؤشرات محاسبية ومادية. وعلى مراقب التسيير أن يعمل مع المصالح العملياتية على إعداد نظام لجمع المعطيات اللازمة لاستغلال لوحات القيادة.

-تسهيل التنسيق بين الوظائف والمصالح وذلك بوضع موازنات على أساس المعلومات المستقاة من قبل العملياتيين والمهيكلة من قبل مراقب التسيير (الموازنة في حد ذاتها هي خلاصة إجراءات التنسيق).

-توجيه برامج التحسين المستمر (*KAIZEN*) وبرامج تخفيض التكاليف عبر إعداد أنظمة تكاليف ملائمة للمحاسبة المرتكزة على الأنشطة، تكاليف نقص الجودة أو التكاليف المخفية.

4-2-2- تدقيق النظام ووسائل التسيير:

باعتباره الضامن لمصداقية المعلومات الاقتصادية ومؤشرات التسيير، على مراقب التسيير أن يتأكد من وجود إجراءات ملائمة تسمح بالحصول على معلومات صحيحة وفاصلة.

المقصود هنا هو الإجراءات الخاصة بإعداد الموازنات وإعداد لوحات القيادة من الناحية القبلية، إضافة لإجراءات الجرد والمساعدة في وضع نظام احتساب ساعات العمل ومراقبة مصداقية تقارير تسيير قسم المبيعات،هذا من الناحية البعدية.[1]

يفترض أيضا أن يؤدي مراقب التسيير دور ترقية وتطوير مبادرات دائمة لتحسين الأداء. فمن الضروري تسليط الضوء على الاختلالات والنقائص في تنظيم المؤسسة، مع اقتراح حلول التحسين والتشارك مع العملياتيين في إعداد نظم وإجراءات التسيير الجديدة.

وفي هذا الإطار يجب التمييز بين مهمة التدقيق العملياتي ووظيفة مراقب التسيير . فالفارق بينهما هو الطابع النقطي لمهمة المدقق خلافا لمراقب التسيير الذي عليه أن ينشط وسائل وإجراءات التسيير بصفة دائمة ناهيك عن المشاركة المستمرة في تحسين أداء المنظمة.[2]

1 -Ibid., P. 672.
2 -Ibid.

4-3- المساعدة في القرار الاستراتيجي والتكتيكي:

زادت حاجة كل من العملياتيين والإدارة العامة لمراقب التسيير في دوره الاستشاري لتقييم الآثار الاقتصادية والمالية لقراراتهم . فهو مدعو لإعداد الخيارات الاستراتيجية عبر وضع وسائل مساعدة للقرارات الملائمة:[1]

-طرق اختيار الاستثمارات المتضمنة البعد الاستراتيجي أخذا بعين الاعتبار كل العناصر غير المحاسبية كتحسين النوعية، زيادة المرونة، تنسيق أفضل باستخدام التحليل المتعدد المعايير أو محاولة إعطاء قيمة نقدية لتكلفة الفرصة.

-دراسة مردودية المنتجات خلال كامل مراحل دورة حياتها إضافة لتكاليف التصميم والانسحاب ووضع طرق لتحليل التكاليف تسمح بإفادة العملياتيين حول أفضل اختيارات التصميم الممكنة.

-تحديد فعالية أنشطة و عمليات المؤسسة من خلال التحليل الأفقي للتكاليف (طريقة *ABC/M*) مما سيسهل اتخاذ القرارات الخاصة بالإخراجة أو إعادة تخصيص الموارد مثلا.

-جمع، معالجة وتحليل المعلومات الخارجية الآتية من الزبائن أو من المنافسين بما يمكن المديرين من التموضع بالشكل المناسب.

- يتولى مراقب التسيير على إدماج الخيارات الاستراتيجية مع المخططات السنوية والمتعددة السنوات، ودمجها مع الإدارة العملياتية.

-تبني نظام للموازنات ولحساب التكاليف المناسبة للتقسيم الاستراتيجي للأنشطة ومجالات النشاط.

- إعداد نظام لوحة قيادة مناسب بإدماج المؤشرات الاستراتيجية المحاسبية وغير المحاسبية.

ولم يعد مراقب التسيير ذلك الشخص الذي توكل له مهمة شبه بوليسية في المؤسسة قائمة على مراقبة سلوك الأفراد وتحليل نتائجهم في إطار أداء مهامهم داخل المؤسسة. فارتقت مهامه إلى مستوى أسمى وهو الحرص على تنظيم الفعل الاستراتيجي على كا فة

1 -Teller, Op. Cit., PP.54-55.

المستويات. وهو يعتمد في هذا الأ مر على جملة من الطرق والوسائل بعضها يوصف بالتقليدي والآخر يوصف بالحديث.

المبحث الثاني: محدودية الوسائل التقليدية لمراقبة التسيير

يمكن للباحث في مجال مراقبة التسيير أن يميز بين ثلاث وسائل رئيسية، لطالما شكلت المحرك الرئيسي الدافع والمطور للطرق التقنية المستخدمة من قبل مراقبي التسيير وهي المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية ونظام الموازنات باعتبار أن مراقبي التسيير وفقا للمنظور التقليدي مكلفون بالمهام التالية:[1]

- تصميم نظام المعلومات في المؤسسة وبالتالي المساهمة في تحديد الوظائف والأهداف.
- العمل على السير الحسن لنظام المعلومات من خلال وضع البرامج والموازنات والرقابة على النتائج نسبة إلى الأهداف.
- جعل نظام المعلومات قابلا للاستعمال من قبل كافة المسؤولين بالمؤسسة.
- إبداء الآراء بخصوص العمليات والمشاريع سواء تلك التي في طريق الانجاز أو تلك قيد الدراسة.

ومن المهم التركيز في هذا المبحث على المحاسبة التحليلية لأنها كانت موضوع كل التحولات التي شكلت مجالا لأبحاث عديدة نتج عنها بروز طرق حديثة تستخدم في ميادين مراقبة التسيير.

المطلب الأول: المنطلق المفاهيمي للمحاسبة التحليلية

عرفت المحاسبة العامة على أنها محاسبة "خارجية" مهمتها تقديم قوائم مالية (ميزانية، حسابات النتائج ولواحقها) موجهة للغير ومعدة وفقا لرزنامة زمنية قانونية (السنة المالية). إلا أن المحاسبة العامة لا توفر في نهاية المطاف سوى بنتيجة إجمالية لا يمكن أن تفسر بعض الجزئيات اللازمة في التسيير كمدى مساهمة كل منتج في النتيجة على سبيل المثال، وهنا يأتي الدور التكميلي للمحاسبة التحليلية "الداخلية" لأنها موجهة للمدير داخل المؤسسة.

1 - *Fabre, Dubot, Solle, Op.Cit., P.115.*

وتحتل مسائل التكاليف، مكانه رئيسية في صناعة القرار الاستراتيجي، فخيار الإنتاج المكثف مثلا يحتاج لقبول هوامش ربحية منخفضة تسمح بتطبيق أسعار تنافسية حفاظا على الحصة السوقية. كما أن خيار التركيز الصناعي يتطلب البحث عن الاستفادة المثلى من التكاليف الثابتة (الهيكلية) في محاولة لتحقيق اقتصاديات الحجم. وتكمن الإضافة التي تمنحها المحاسبة التحليلية في تحليل التكاليف والنتائج كأساس لمدخلي المقارنة والتنبؤ اللذين يعتمد عليهما مراقبو التسيير. ويتجلى التمييز بين عدة طرق تقليدية للمحاسبة التحليلية في نتاج معيارين متداخلين وهما: مضمون التكاليف والبعد الزمني.

1 - الأسس النظرية للمحاسبة التحليلية:

قبل التطرق لمضمون طرق المحاسبة التحليلية يجب أولا ضبط المفاهيم التي أسست عليها هذه الطرق والتي تؤطرها أهداف المحاسبة التحليلية المتعددة:[1]

- تحديد تكاليف مختلف الوظائف داخل المؤسسة؛
- تحديد أسس تقييم بعض العناصر المهمة في ميزانية المؤسسة؛
- تفسير النتائج عبر حساب تكاليف كل منتج على حد ة ومقارنة كل تكلفة مع سعر البيع الموافق لها؛
- إعداد دراسات تنبؤية للأعباء والنواتج الجارية؛
- مقارنة التنبؤات بما حقق وتفسير الفروقات إن وجدت (مراقبة التكاليف والموازنات).

هذه الأهداف هي ترجمة لإرادة مراقبي التسيير في منح المؤسسة لوسيلة تسمح لها بمعرفة تكاليفها ونواتجها، تحديد أو تغير أسعار البيع (التسعير)، لتقييم بعض العناصر المهمة في الميزانية (الاستثمارات والمخزونات)، وضمان قيادتها (الموازنات التقديرية).

1 - 1 - مفاهيم أساسية:

لابد من تعريف خمسة مفاهيم أساسية وهي: سعر التكلفة، المنتج، الهامش والنتيجة.

1 -Djamel Khouatra, Thierey Lextrait, ***Comptabilité de Gestion***, *(Parais: ellipses, 1996), P.13.*

1 2 -مفهوم السعر:

يمثل السعر قيمة نقدية لمعاملة قبلية (الشراء) أو بعدية (البيع) يطبق هذا المفهوم فقط في إطار المعاملات الخارجية للمؤسسة.[1]

1 3 -مفهوم التكلفة:

التكلفة في معناها العادي هي عبء متعلق بمرحلة معينة، صرف من أجل الحصول على منتج أو خدمة خلال مرحلة من مراحل الإنتاج . أما المخطط الوطني المحاسبي فقد أورد تعريفا للتكلفة كما يلي : «هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق : حسابا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية».[2]

1 4 -مفهوم المنتج:

المنتج هو السلع أو الخدمات المخرجة من المؤسسة سواء كانت قيد الإعداد أو في نهاية دورة التصنيع أو في إطار دورة الاستغلال (إنتاج مباع، إنتاج المؤسسة لذاتها).[3]

1 5 -مفهوم الهامش:

الهامش هو الفرق بين سعر البيع والتكلفة ويمكن تحديد الهامش هو عن تكلفة الشراء عن التكاليف المتغير عن التكلفة المباشرة.

1 6 -مفهوم النتيجة:

النتيجة هي حصيلة الفرق بين التكلفة وسعر البيع إذا ما نسبنا النتيجة لمنتج معين أو لجملة منتجات أو لطلبية، نقول أنها نتيجة تحليلية.

1 7 -خصائص التكاليف:

يمكن التمييز بين خصائص مستقلة للتكاليف: مجال تطبيق التكلفة، محتواها ولخطة حسابها.[4]

---

1 -Ibid., P.14.

2 – بويعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية** ، الطبعة الخامسة، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2009)، ص. 26.

3 -Khouatra, Lextrait, Op. Cit., P.14.

*4 -Colin Drury, **Management And Cost Accounting**, Third Edition, (London: Chapman and hall, 1992), P.20.*

1 8 -مجال تطبيق التكاليف:[1]

التكاليف وباعتبارها كتجميع للأعباء، يمكن أن تشمل عدة وحدات في المؤسسة:

- **التكلفة عن كل وظيفة :** إذا ما كانت المؤسسة مهيكلة وظيفيا، فيمكن حساب تكلفة كل وظيفة: الإنتاج، التوزيع، الإدارة . على مستوى كل وظيفة يمكن حساب تكاليف الوظائف الفرعية مثلا: الدراسات والتصنيع على مستوى وظيفة الإنتاج، البيع وخدمات ما بعد البيع على مستوى وظيفة التسويق.
- **التكلفة عن وسيلة الاستغلال :** كالمحل المقسم إلى عدة خطوط بيع بالنسبة للمساحات الكبرى، المصنع المقسم إلى ورشات بالنسبة لمؤسسة صناعية.
- **التكلفة عن نشاط الاستغلال :** في المساحات الكبرى مثلا يمكن حساب التكاليف عبر ثلاثة قطاعات للنشاط: المواد الغذائية، الأثاث والتجهيزات، المنسوجات.
- **التكلفة عن مركز القرار (المسؤولية):** يعرف مركز القرار على أنه مجموعة مؤلفة في شكل رسمي أو عملي، تتوفر لها وسائل خاصة بها، تمكنها من تحقيق مهمتها وبلوغ أهدافها

ويمكن التفرقة بين مراكز القرار وفقا لمهمة كل منها، أهدافها ووسائل العمل لديها . على المستوى الهرمي نجد : المدير العام، مدير الوظائف وفي مستوى أقل نجد : رئيس الورشة، رئيس المصلحة.

1 9 -محتوى التكاليف:

يمكن حساب التكاليف ولفترة معينة إما عن طريق دمج كافة الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، مع أو بدون تعديل أو إضافة، وهنا نتحدث عن التكاليف الشاملة . وأما عن طريق دمج. فهي جزء فقط من هذه الأعباء ، وبالتالي الحديث عن التكاليف الجزئية . فأما التكاليف الشاملة عبارة عن ترجمة اقتصادية للأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، بينما التكاليف الجزئية قد تكون مباشرة أو متغيرة حسب طبيعة الأعباء المجمعة جزئيا.

1 -*Jacques de Gueruy, Jean Claude Guiriec et Jacques Laueigne,* ***Principes et Mises en Place d'un Tableau de Bord de Gestion****, (Paris: Delmas 1986), P.18.*

1 10 -خطة حساب التكاليف:

تحسب التكاليف وفقا للرزنامة الزمنية التالية:[1]

- بعد الحدث المنشئ لها، فيقال أنها تكاليف حقيقية أو تاريخية.
- قبل الحدث المنشئ لها، فيقال أنها تكاليف تقديرية أو معيارية أو تنبؤية، وهي في كل الأحوال تكاليف مرجعية.
- الفروقات المسجلة بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية تسمح بتحليل الاداءات الداخلية للمؤسسة.

2 -الانتقال من الأعباء إلى التكاليف:[2]

لا يتم تحليل كل أعباء المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية فتوصف تلك الأعباء المحملة من المحاسبة العامة بالأعباء المدمجة، وما سوى ذلك فهي أعباء غير مدمجة.

2 1 -الأعباء المدمجة:

هي أعباء موردة من المحاسبة العامة لكن بقيم مختلفة كنتيجة عن إضافات هادفة للاقتراب من الدلالات الاقتصادية للتكاليف يمكن تفسير ذلك كما يلي:

3 -أعباء الاستبدال:

هي تلك الأعباء التي تكون قيمها في المحاسبة التحليلية مختلفة عن تلك في المحاسبة العامة، بالتا لي فهي محل إضافة فرق في الإدماج (استهلاك المواد، الاستهلاكات والمؤونات).[3] ويتم استبدال قيمة المواد المستهلكة بمخرجات المخزونات من المواد وفقا لطريقة تقييم المخزون المعتمدة في محاسبة المواد . أما الاهتلاكات المحسوبة على أساس جبائي فيتم استبدالها بما بأقساط اهتلاك فعلية تقترب من الواقع الاقتصادي وتحسب هذه الأقساط بتحديد القيمة الاستعمالية للأصل التي يحددها السوق أو الخبراء، إضافة إلى تحديد مدة الاستعمال الفعلي للأصل وفق نفس التصور.

---

1 - Ibid.
2 - Ibid., P.19.
3 -André Libert, ***Comptabilité Analytique de Gestion****, 4eme édition, (Paris: Dunod, 1987), P. 111.*

كما تتغير قيمة مخصصات المؤونات باعتبارها معدة وفق أساس قانوني (تغير الأسعار، أخطار محتملة) واعتماد قيم محددة وفقا لأساس اقتصادي مقيم من قبل الخبراء أو م ديري المؤسسة.

4 -الأعباء المضافة:

تأخذ المحاسبة التحليلية بعين الاعتبار بعض الأعباء غير المسجلة في المحاسبة العامة متعلقة بالشكل القانوني وطرق التمويل فهي تشتمل كل من مكافأة المستغل ومكافأة الأموال الخاصة.

فالمستغل أو مالك المؤسسة، يتحصل على مكافأته من خلال اقتطاع جزء من الأرباح . لكن يبقى أن الأنشطة التي يمارسها بالمؤسسة تقابل في الواقع مكافأة تساوي على الأقل تلك التي يتحصل عليها إطارات في المؤسسة يمارسون أنشطة تقارب خصائصها أنشطة المستغل فتحسب هذه المكافأة "الوهمية" ويأخذ بها في المحاسبة التحليلية للاقتراب من الواقع الاقتصادي لمؤسسة للأحوال الخاصة أيضا مكافأة تحسب إما على أساس معدل مرجع لمعدلات الفائدة المطبقة على الديون أو على أساس معدل موافق لتكلفة الفرصة البديلة.[1]

5 -طريقة التحميل:

إن المدة التي تعتمد في المحاسبة التحليلية أقصر من تلك المطبقة في المحاسبة العامة : شهر أو ثلاثي . إذا ما أمكن معرفة بعض الأعباء مباشرة لطبيعتها بشكل يومي، فبعض الأعباء لا يمكن تحديدها إلا بعد فترة زمنية قد تصل السنة (كالاهتلاكات والتأمينات). ويتم عندئذ تحميل القيمة الجزئية لهذه الأعباء نسبة للمدة المعتمدة في المحاسبة التحليلية.

6 -الأعباء الغير المدمجة:

لا يتم إدماج بعض الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة على مستوى المحاسبة التحليلية، فهي تسمى إذن أعباء غير مدمجة ويتعلق الأمر بكل من:[2]

– الأعباء الاستثنائية؛

1 -Ibid., P.177.
2 -Ibid.

– أعباء الدورات السابقة، إلا إذا أمكن تحميلها للنشاط الموافق لها، كأجور العاملين في مشروع قيد التنفيذ؛

– أعباء خارج الاستغلال.

7 -أعادة ترتيب النواتج المسجلة في المحاسبة العامة:

يمكن تصنيف النواتج المسجلة في المحاسبة العامة إلى أربع فئات رئيسية:[1]

– النواتج المدمجة في المحاسبة التحليلة بقيمة مماثلة لتلك المسجلة في المحاسبة العامة؛

– نواتج غير مدمجة؛

– نواتج مسجلة بقيم مختلفة عن تلك المسجلة في المحاسبة العامة؛

– وأخيرا، نواتج مدمجة وفق طريقة التحميل.

8 نواتج مدمجة كليا:[2]

هي نواتج تخص دورة الاستغلال الجارية للمؤسسة وتتشكل أساسا من:

– الإنتاج المباع، أداء الخدمات، الإنشاءات ومبيعات البضائع.

– استرجاع اهتلاكات ومؤونات.

– نواتج الأنشطة الثانوية وإنتاج المؤسسة لذاتها.

9 نواتج غير مدمجة:

لا تدمج في المحاسبة التحليلية نواتج خارج الاستغلال أو خارج الدورة المدروسة وتعتبر بذلك النواتج التالية غير مدمجة : إعانات الاستغلال، النواتج الاستثنائية، النواتج المالية، إلا إذا اعتبرت نواتجا ضمن أنشطة ثانوية للمؤسسة ، نواتج دورات سابقة وكل النواتج المسجلة في المحاسبة العامة والتي لا يمكن تنسيبها لموضوع تكلفة معين (منتج، توليفة منتجات، طلبية).

10 – نواتج مسجلة بقيم مختلفة عن المحاسبة العامة:

قد تختلف أسعار التنازل المطبقة بين أقسام المؤسسة أو بين عدة فروع لمؤسسة أم، عن الأسعار المطبقة في السوق وذلك لأسباب قد تكون جبائية، مالية أو إستراتجية . وبتوجهها

1 -Toudjine, Op. Cit., PP.35.39.
2 - Ibid.

الاقتصادي، يمكن أن تتبنى المحاسبة التحليلية الأسعار المطبـقة في السوق وإحلالها مكان الأسعار الموثقة في الفواتير.

11 - النواتج المحملة:

هي نواتج سنوية على سبيل المثال، توزع على مدة حساب التكاليف. وكما هو الحال بالنسبة للتكاليف المحملة، يمكن تعديل النواتج المحملة أثناء الدورة إذا ما تبين أن قيمتها الأولية المطبقة بعيدة عن الواقع الاقتصادي . وعلى الرغم من وصفها بالتقليدية، إلا أن المحاسبة التحليلية وفرت عددا لا بأس به من المفاهيم المهمة والتي كانت نقطة انطلاق كل الطرق اللاحقة في مجال مراقبة التسيير.

المطلب الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف الكلية

يلجأ المديرون في معظم الحالات للطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية وتبقى مسألة اختيار طريقة أوأخرى مرهونة بطبيعة ونوعية التكاليف المدروسة . ويعتقد البعض بضرورة التحميل الشامل العناصر التكاليف على تكلفة المنتجات وسميت بطريقة التكاليف الكلية بينما اتجه آخرون للتحميل الجزئي لعناصر التكاليف على وحدات الإنتاج والمخزون السلعي في نهاية المدة وقد سميت هذه الطريقة بالتكاليف الحدية أو المتغيرة، كما أن هناك اتجاه آخر يدعو لتحميل عناصر التكاليف المباشرة فقط.

1 طريقة التكاليف الكلية (الشاملة)

تعتبر معرفة التكلفة الكلية للسلع المشتراة، المنتجة أو المباعة إحدى العنا صر الرئيسة لقيادة المؤسسة ومراقبة ادارتها فالتكلفة الكلية كعنصر معلوماتي يؤدي إلى:[1]

- تقييم المخزونات عبر كافة مراحل الإنتاج والبيع؛
- مقارنة هيكل التكاليف بين عدة مؤسسات ذات أنشطة مماثلة، وبالتالي تحديد نقاط قوة وضعف المنافسين؛
- تحديد تسعيرة تسويق السلع والخدمات؛

تحديد تكلفة الوحدات المراد إنتاجها ويتم حساب تكلفة الطلبية أو المنتج عبر المراحل التالية:

- تخصيص الأعباء المباشرة على مختلف مراكز التحليل؛

*1 -L. Langlois, C, Bonnier, M.Bringer, **Contrôle de Gestion**, (Paris: Berti édition, 2006), P.34.*

- توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل؛
- معالجة أداء الخدمات بين مراكز التحليل؛
- تحميل أعباء مراكز التحليل لمختلف تكاليف الإنتاج أو الطلبيات.

1 1 - توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل:

مركز التحليل هو تجمع مشكل داخل المؤسسة بحيث يسمح بالتعبير عن مجموع الأعباء غير المباشرة الخاصة به كوحدة ليصبح بالإمكان تحميل أو قياس نصيب كل منتج من هذه الأعباء بشكل فعلي . وعموما تتوافق مراكز التحليل مع الوظائف أو الأقسام في المؤسسة ونذكر على سبيل المثال : الإدارة، التمويل إدارة العاملين، إدارة المباني، البحث والتطوير التموين والتوزيع. كما يجب التعبير عن الأعباء (بوحدة القياس). وفي حالة ما إذا تعذر التوفيق بين مراكز التحليل ومراكز المسؤولية (الهيكل التنظيمي) يجزأ مركز المسؤولية (الوظيفة) إلى أقسام نفس الإجراء يتم إتباعه في حالة استعمال طرق تكنولوجية مختلفة في نفس القسم.[1]

1 1 1 - تحديد وحدة القياس:

يفترض اختيار وحدة القياس المعبرة عن نشاط كل مركز من مراكز التحليل ملاحظة دقيقة للواقع، كما يجب دراسة مدى الترابط وعلى فترات متفاوتة بين التكلفة المتغيرة للمركز وحجم وحدة القياس المختارة . فوحدة القياس المعتمدة هي تلك التي تمثل أكبر ترابط بين مختلف مستويات التكلفة المتغيرة يقول : *G .Causse* وحدة القياس المعتمدة هي الوحدة المادية المنتجة في مركز التحليل المدروس خلافا لذلك نتبنى عموما الوحدة النقدية للشراء أو الوحدة النقدية للبيع في كل من مركزي التموين والبيع على الترتيب، وفي حالة عدم القدرة على استخدام هذين المؤشرين يتم الالتجاء إلى استعمال الوحدة المادية لأحد عوامل الإنتاج على مستوى كل مركز.[2]

وقد جرى العرف في المجال المحاسبة التحليلية أن يتم اختيار وحدة القياس كما يلي:[3]

- اختيار ساعة العمل كوحدة قياس لمركز تحليل العمل على أساس إمكانية حساب إنتاجية كل عامل أو كل فرقة عمل، كما أن ساعات عمل الآلة والعامل متقاربة.

---

1 -Ibid., P. 35.
*2 -Cited by Michel Gervais, **Contrôle de gestion**, (Paris: Economica , 1997), P. 55.*
3 - Ibid.

- اختيار ساعة العمل لآلة إذا أمكن معرفة كمية إنتاج كل آلة مع كون مخصصات الاهتلاك المحتسبة لكل آلة أكبر بكثير من كلفة اليد العاملة الموافقة لها.
- وحدة المادة المستعملة (بالعدد، الميزان، الحجم، الطول) في حالة عدم القدرة على تحديد زمن العمل لآلة أو زمن العمل لإنسان.
- اعتماد الوحدة المنتجة في مركز التحليل كوحدة قياس (الميزان، العدد الحجم، المساحة، الطول)، في حالة انتماء مركز التحليل ل عملية إنتاج منتج واحد أو عدة منتجات يمكن حسابها بنفس الكيفية.
- في حالة تعذر التعبير عن وحدة القياس المادية يتم اعتماد الوحدة النقدية وفقا لرقم الأعمال أو قيمة المشتريات كأساس لتوزيع تكلفة كل مركز على المنتجات المعنية.

1-1-2- تصنيف مراكز التحليل:

يمكن التمييز بين المراكز العملياتية التي تكون وحدة القياس بها مادية : ساعة عمل لإنسان، ساعة عمل لآلة، طن من المنتج، أو المتر المربع، وبين المراكز الهيكلية كالإدارة العامة، التمويل، والتي نستخدم على مستواها الوحدة النقدية كوحدة قياس . بدورها يمكن تصنيف المراكز العملياتية إلى أقسام رئيسية وأخرى ثانوية:[1]

- نقول عن المراكز أو الأقسام أنها رئيسية عندما يتم تحميل أنشطتها إلى تكاليف المنتجات أو الطلبيات مثال : قسم التركيب يعتبر رئيسيا لأنه بالإمكان تحميل كافة مصاريف التركيب إلى تكاليف الإنتاج.
- نقول عن الأقسام أنها ثانوية عندما تكون أنشطتها موزعة أساسا على الأقسام الأخرى، مثلا قسم «إدارة المباني» توزع أعباءه على كل الأقسام التي تستغل المباني

1-1-3 - التوزيع الأولي للأعباء:

لتفادي إشكالية توزيع الأعباء غير المباشرة يمكن استعمال جدول كالتالي : أفقيا نضع الأعباء نصف المباشرة أو غير المباشرة بطبيعتها (المحاسبة العامة)، وعموديا نضع مراكز التحليل. ويتم توزيع الأعباء على المراكز كما يلي:[2]

1 - *Ibid., P.57.*
2- *Ibid., P.58.*

- تخصيص الأعباء نصف المباشرة (مباشرة نسبة لمراكز التحليل وغير مباشرة نسبة للمنتج أو الطلبية) للمراكز المستعملة لها دون إجراء أية تعديلات مثلا : المواد واللوازم المستهلكة تخصص وفقا لسند الخروج من المخازن، الكهرباء والغاز والماء في حالة توفر مراكز التحليل على عدادات، مصاريف العاملين وفقا لسجل الأجور على مستوى كل مركز إن وجد.
- الأعباء غير المباشرة يمكن توزيعها على المراكز المستعملة لها وفقا لمفتاح توزيع متفق عليه: كمساحة الورشات لتوزيع الكراء قيمة المباني أو المعدَات لتوزيع التأمينات، حجم المقرات لتوزيع مصاريف التدفئة . وعند إتمام التوزيع، وبالعودة إلى الجدول يمثل، مجموع كل عمود التكلفة الأولية لمركز التحليل المعني.

1 2 -معالجة أداء الخدمات بين مراكز التحليل:

تسمى هذه المرحلة "بالتوزيع الثانوي" والإشكال هنا هو كيفية توزيع الأعباء مابين مراكز التحليل وفقا للمرحلتين التاليتين:[1]

- حصر مراكز التحليل التي تمنح خدماتها للمراكز الأخرى بنسبة 100%.
- احتساب الأعباء المحملة كلية نسبة لتكلفة المنتجات أو الطلبيات وذلك على مستوى مراكز التحليل المتبقية.
- تحويل أعباء مراكز التحليل التي تؤدي خدماتها للمراكز الأخرى والتي يمكن أن نطلق عليها في هذه الحالة بـــ «الزبون» يتم نسبة لوحدة القياس المستهلكة (مثلا: أعباء مصلحة الصيانة توزع على أساس ساعات الصيانة المستهلكة بمراكز تحليل أخرى). ويمكن أيضا اللجوء إلى مفتاح التوزيع المناسب لإجراء عملية التحميل عوضا عن وحدة القياس.

1-3- تحميل تكاليف مراكز التحليل إلى تكاليف المنتجات:

في هذه المرحلة يتم تخصيص تكاليف المراكز الرئيسية وتحميلها إلى تكاليف المنتجات أو الطلبيات نسبة لعدد وحدات القياس المستعملة . لبلوغ هذا الهدف يتم حساب تكلفة وحدة قياس كل مركز : بقسمة التكلفة الكلية للمركز على عدد وحدات القياس

1 - libert, Op. Cit., P.115.

الموافقة لها. في حالة كون وحدة القياس نقدية ينتج عن عملية الحساب نسبة مائوية تدعى بـــ «معدل الأعباء». (تكلفة المركز مقسمة على مبلغ وحدات القياس الموافقة).[1]

1-4- تحميل تكلفة وحدات القياس المستعملة إلى المنتجات:

بجمع كل من الأعباء المباشرة اللازمة لإنتاج وحدة من المنتج المدروس مع نصيب هذا المنتج من الأعباء غير المباشرة، وبحساب كافة التكاليف الشاملة عند مختلف مستويات التوزيع والإنتاج يمكن تحديد النتيجة التحليلية لكل منتج وهي الفرق بين رقم أعمال المنتج وتكلفته الشاملة.

1-5- أهمية طريقة التكاليف الكلية في مراقبة التسيير:

لطريقة التكاليف الكلية عدة محاسن كما لها عدة عيوب . وأما المحاسن فيمكن حصرها فيما يلي:[2]

- تسمح بدراسة تطور تكاليف منتج ما عند مستويات مختلفة من الإنتاج والتوزيع؛
- تمكننا من تحليل التكاليف وفقا لمراكز المسؤولية (القرار)؛
- وبمعرفة التكلفة الكلية، يمكن اتخاذ قرارات استراتيجية كالمناولة أو الإنتاج . أما العيوب، فيمكن إدراجها فيما يلي:[3]
- التعقيد الذي يميز النواحي الإجرائية لهذه الطريقة إضافة لعنصر الذاتية الذي يظهر تأثيره في حالة تعدد كل من مراكز التحليل والمنتجات بسبب تعدد مفاتيح التوزيع.
- يفترض وفق هذه الطريقة أن يتم تقسيم العمل العملياتي الذي يحول المادة الأولية إلى منتج (مراكز رئيسية) والعمل الوظيفي الذي يحضر وينسق ويراقب (أقسام ثانوية). كما يفترض أن تكون التخصصات المهنية داخل كل قسم متجانسة بالشكل الذي يمكن من استخدام وحدة قياس كأساس لتوزيع تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية، وبالتالي حساب تكلفة كل منتج، إلا أن بعض المنتجات تحتاج لمصاريف تصميم ولوجستيك وإصدار وإدارة النوعية، حسب الزبون المستهدف . وكل هذه الخطوات لا تتبع بالضرورة خريطة توزيع التكاليف التي تضعها طريقة التكاليف الكلية.

---

1 - Ibid.
2 -Alazard, Sépari , Op. Cit., P. 140.
3 - Ibid., P.141.

وثمة صعوبة استعمال التكاليف الكلية كمعايير تنبؤية ومرد ذلك كون وحدات القياس قابلة للتغيير في المستقبل وبالتالي صعوبة القيام بالعمليات التصحيحية في الوقت المناسب. وإذا ما استعمل حساب تكلفة المنتجات لأغراض استراتيجية وينبغي حينئذ التنبه للحالات التالية:[1]

- اعتبار مصاريف البحث والتطوير كتكلفة للمنتجات الحالية ولكن كاستثمار للمنتجات المستقبلية؛
- قدرة الإنتاج غير المستعملة لا تعتبر كتكلفة ناجمة عن هبوط دوري في المبيعات بل كاستثمار من أجل نمو مستقبلي للسوق؛
- عدم تحميل مسؤولي الأقسام مسؤولية التكاليف التي لا يتحكمون فيها والتي تحمل لأقسامهم وذلك في إطار تقييم أدائهم.

2-التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

تستخلص التكاليف المحسوبة وفق طريقة التكاليف الكلية من عدة عوامل تتغير غالبا بشكل مستقل عن بعضها البعض : حجم الإنتاج والمبيعات ، أسعار عوامل الإنتاج المستعملة والعائد (المردود) التقني لعوامل الإنتاج.

ووفق متطور مراقبة التسيير من الضروري قياس درجة أهمية كل عامل من هذه العوامل وبالتالي تحديد المسؤوليات وتقيمها . ويعتبر التحميل العقلاني للأعباء الثانية وسيلة لبلوغ هذا المستوى من التحليل لأنها تحصر أثر الحجم على التكاليف، وبذلك تعتبر هذه الطريقة كنخسة محسنة لطريقة التكاليف الكلية.

2-1- مضمون طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

تتغير بعض التكاليف المدمجة في التكاليف الشاملة نسبة إلى حجم الإنتاج أو المبيعات وهي بذلك أعباء متغيرة (أو عملياتية). وعلى النقيض من ذلك، فان بعض الأعباء لا تخضع لهذه القاعدة وتسمى عندئذ أعباءً ثابتة (أو أعباء هيكلية).

عندما ترتفع وتيرة النشاط ووفقا لطريقة التكلفة الكلية تنخفض التكاليف الوحدوية بفعل توزيع التكاليف الثابتة على عدد أكبر من الوحدات لكن ماذا لو حدث العكس؟ ماذا

1 - Ibid., P.142.

لو حدث هناك تراجع في حجم الإنتاج أو المبيعات؟ في الواقع سيحدث خلل كبير في توزيع الأعباء الثابتة.

ووفقا لطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة يكون للمؤسسة أو لجزء منها مستوى نشاط نصفه بالعادي، بالتالي يتم تحميل الأعباء الثابتة وفقا للعلاقة:

$$\frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$$

تصبح التكاليف الوحدوية مستقلة عن الحجم المحقق ويتم عزل أثر تغير النشاط على النتائج. مثال: المصنع لا يستطيع إنتاج 20.000 وحدة في الشهر (نشاط عادي). خلال شهر مارس تم إنتاج 18.000 وحدة (نشاط حقيقي).[1]

العلاقة : $\frac{18.000}{20.000} = 0.9$

تبلغ أعباء شهر مارس 450.000 ون منها 350.000 ون أعباء متغير و 100.000 ون أعباء ثابتة.

تكلفة الإنتاج الوحدوية $= \frac{450.000}{18.000}$

$=$ 25 ون

بتطبيق التحميل العقلاني:

أعباء متغيرة: 350.000 ون

أعباء ثابتة (0.9*100.000) = 90.000 ون

تكلفة الإنتاج الوحدوية الجديدة $= \frac{440.000\text{ون}}{18.000\text{ون}}$

$=$ 24.45 ون

وهذا موقف لمستوى النشاط العادي : $\frac{100.000+\frac{350.000*20.000}{18.000}}{20.000} = 24.45$ ون

1 -Christiane Raulet, ***Technique Quantitatives de Gestion***, *Tome 2, (Paris : Dunod, 2002), PP. 61-66.*

الفرق بين الأعباء الثابتة الحقيقية والأعباء الثابتة المحملة يعبر عن مستوى النقص في النشاط (100.000 – 90.000 = 10.000) وهو مقدار الخسارة.

2 2 -محاسن وعيوب طريقة التحميل العقلاني:

تسمح طريقة التحميل العقلاني بمراقبة التكاليف والنتائج حيث تسلط الضوء على فائض أو ناقص النشاط، فالبحث في مسبباتهما يساهم في تحسين أداء المؤسسة.

وهذه الطريقة مفيدة أيضا في الحالات التالية:[1]

- تخفيض التسعيرات في حالة النشاط الفائض وتحميل ناقص النشاط للزبائن في حالة حدوث الأزمات.
- استعمال هذه الطريقة يسمح بتقييم المنتجات المخزنة بشكل يؤدي إلى ربط الجزء غير المحمل من الأعباء الثابتة بالدورة المحاسبية التي شهدت ناقصا في النشاط.
- بتطبيق هذه الطريقة على مستوى مراكز القرار (المسؤولية) يتم تحديد فعالية إدارتها تحت شرط التقييم الموضوعي لمستوى النشاط العادي لكل قسم نسبة لنشاط المؤسسة.

وعلى الرغم من محاسنها الكثيرة، تعاني طريقة التحميل العقلاني من عيب رئيسي وهو صعوبة حصر مفهوم مستوى النشاط العادي للمؤسسة، فالاع تبارات الاستراتيجية تدعو لاستعمال مدروس للتجهيزات حتى يتسنى توفير جزء من طاقة الإنتاج لمواجهة طلبات مستقبلية محتملة، أما الاعتبارات الاجتماعية فتأخذ بعين الاعتبار مسألة استقلالية زمن العمل عن السياسة الاجتماعية للمؤسسة إضافة إلى احتمال وجود معوقات تنظيمية كوجود مراكز اختناق ناجمة عن عدم إمكانية تقسيم بعض وسائل الإنتاج أو عن سوء توزيع مناصب العمل. والجانب التقني الذي يتحدد لدى صانعي تجهيزات الإنتاج له أهميته في هذا المضمار.

المطلب الثالث: الطرق التقليدية لحساب التكاليف الجزئية

إن مبدأ عدم تحميل كامل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات هو أساس تقوم عليه عدة طرق هادفة لتحديد التكلفة الجزائية . العامل المشترك لهذه الطرق هو احتساب

*1 -André Cibert, **Comptabilité Analytique de Gestion**, 4eme Edition,(Paris: Dunod, 1987), PP. 271-273.*

جزء من الأعباء وتحميلها لتكاليف الإنتاج وتجميع الأعباء المتبقية في شكل موحد . ويمكن تصنيف طرق التكاليف الجزئية لثلاث فئات رئيسية:

- طريقة التكاليف المتغيرة التي تتخذ بدورها مظهرين هما التكلفة المتغيرة (*Direct Costing*) وتحليل عتبة المردودية؛
- طريقة التكاليف المباشرة؛
- طريقة التكاليف الهامشية (الحدية).

1 طريقة التكلفة المتغيرة *Direct Costing*:

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وهي طريقة أعدت في عام 1953 من طرف الجمعية الأمريكية للمحاسبين . وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج فتحمل التكال يف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج . أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية القرة عند استخراج النتيجة الصافية . وتطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة. [1]

وتقوم مسألة عدم قابلية تجزئة الأعباء الثابتة على مبدأ ارتباط هذه الأخيرة بالزمن وليس بالمنتجات، ويمكن عندئذ تجمعيها على مستوى حسابات النتائج للدورة المحاسبية المدروسة دون أن يؤثر ذلك على تكلفة المنتجات. ووفقا لما سبق تتوضح العلاقات التالية:[2]

رقم الأعمال – التكلفة المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة.

على هوامش المنتجات أن تغطى الأعباء الثابتة للمؤسسة وتحقيق نتيجة تحليلية إجمالية:

∑هوامش التكلفة المتميزة – الأعباء الثابتة = النتيجة التحليلية الإجمالية.

عمليا يتم تطبيق التكلفة المتغيرة بإدماج الأعباء مع تصنيفها إلى: أعباء متغيرة للشراء، الإنتاج والبيع، وإلى أعباء ثابتة للشراء، الإنتاج والبيع . بعد ذلك يتم تخصيص الأعباء المتغيرة على مرحلتين:

- تحديد الأعباء المتغيرة المباشرة (المواد الأولية المكافآت)؛

1 -Alazard , Sépari ,Op. Cit., PP.187-188.
2 - Ibid.

-توزيع وتحميل الأعباء المتغيرة غير المباشرة (مواد مستهلكة مواد طاقوية).

2 -طريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة:

ليس بالضرورة أن تكون الأعباء الثابتة مشتركة في كل منتجات المؤسسة . فبعض الأعباء الهيكلية قد تخص بعض الوحدات المنتجة دون غيرها. في هذا السياق يمكن إدماج الأعباء الثابتة لكل منتج لتحديد تكلفته المتغيرة (*Direct Cost*).

يمكن إذن حساب الهامش عن تكلفة المنتج أو ما يسمى بالهامش النصف إجمالي كما يلي:[1]

- منتجات مباعة -*x*
- أعباء متغيرة (أعباء إنتاج وتوزيع مرتبطة بحجم الإنتاج المباع)-*y*
- هامش إجمالي *x-y*
- مصاريف ثابتة خاصة بالمنتج -*z*
- هامش على تكلفة المنتج *x-(y-z)*

هذه الطريقة تسمح بالحكم على المردودية الحقيقية لكل منتج . مجمل الهوامش على تكلفة المنتجات تسمح بالتغطية على التكاليف الأعباء الثابتة المشتركة وتحقيق نتيجة تحليلية إجمالية.

شكل رقم 16
التكلفة المتغيرة المتزايدة

هامش على تكلفة المنتج *A*	أعباء ثابتة مشتركة (تقنية، إدارية، تجارية)
هامش على تكلفة المنتج *B*	
هامش على تكلفة المنتج *C*	نتيجة تحليلية إجمالية

Source : *Michel Gervais:* ***Contrôle de Gestion****, (Paris: Economica,1997), P.79.*

1-Gervais, Op, Cit., PP. 78.80.

3 -تقييم طريقة التكلفة المتغيرة:

هي طريقة مفيدة في المدى القصير وتعتمد في إعدادها على قدرة الإنتاج المتوفرة حاليا إضافة إلى بساطة حساب التكاليف لاقتصارها على العناصر المتغيرة عند تحميل الأعباء غير المباشرة.

وتمكن هذه الطريقة من إجراء مقارنات على فترات متباينة داخل المؤسسة نظرا لكون التحليل مستقل عن تغيرات النشاط بفعل حيادية الأع باء الثابتة، تحت شرط بقاء معدل التضخم عند مستويات مقبولة في الفترات المدروسة.

وفقا للتكلفة المتغيرة يمكن ترتيب المنتجات حسب أعلى هامش إجمالي أو نصف إجمالي، ما يتيح اتخاذ قرار التخلي عن المنتجات الأضعف . إلا أنه يجب الانتباه إلى أن هذا الخيار لا يلغي الأعباء الهيكلية، وقد لا تكفي هوامش المنتجات الأخرى لتغطية الأعباء الثابتة، لذا لا يجب نسيان أن هذه الطريقة صالحة للمدى القصير فقط.

على الرغم من جاذبية طريقة التكلفة المتغيرة من الناحية النظرية، إلا أن الواقع العملي يفرض صعوبة الفصل بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة. عملية الفصل هذه تتطلب في حد ذاتها استقلالية تامة بين نوعين من القرارات ألا وهما قرار وضع قدرة إنتاجية تحدد مستوى معين من الأعباء الثابتة، وقرار استعمال هذه القدرة الإنتاجية والذي يخلق الأعباء المتغيرة. المفارقة هنا هو تلك الزيادة في التكاليف الهيكلية كنتيجة حتمية لارتفاع الأعباء الثابتة الناتجة عن زيادة حجم المبيعات كانعكاس للضغط الممارس على الأنشطة الدَاعمة . إذن لا يوجد في الواقع كثير من القرارات التي ترفع من الهامش على التكلفة المتغيرة دون التأثير على التكاليف الثابتة . خلاصة القول في هذه الحالة هو أن التركيز على اتخاذ قرارات من هذا النوع على المدى القصير قد يؤدي إلى وضعيات مبهمة.[1]

4- طريقة عتبة المردودية:

هي طريقة مكملة لطريقة التكلفة المتغيرة، ولتسهيل مهمة صانع القرار، حيث تعتمد على الفصل الكلي بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة . إن عتبة المردودية هي حجم أو قيمة المبيعات التي تبدأ عندها المؤسسة في تحقيق الربحية من خلال نشاطها،

1 -Ibid., P.81.

بالشكل الذي يسمح بتغطية كافة التكاليف . وعند عتبة المردودية تكون النتيجة معدومة، فتحقيق رقم أعمال أعلى من هذه النقطة معناه الربح وما دون ذلك معناه خسارة.

4-1- فرضيات نموذج عتبة المردودية:

تجنبا للاستخدامات والاستنتاجات الخاطئة، يبنى نموذج عتبة المردودية انطلاقا من الفرضيات التالية:[1]

- يتم التحليل في المدى القصير، ما يعني ثبات بعض العناصر، فالقدرة الإنتاجية والمستوى التقني يدخلان في هذا الإطار، فثبات الاستثمارات يؤدي إلى استقرار الأعباء الثابتة. كما يفترض ثبات مستوى توزيع القدرة الإنتاجية على المنتجات في حالة تعددها، إضافة لثبات أسعار كل من هذه المنتجات وعوامل الإنتاج. وفق هذه الفرضية تكون المؤسسة في حالة استخدام كامل وتتحول الأعباء المتغيرة إلى أعباء نسبية . ويمكن في هذه الحالة التعبير بيانيا عن الأعباء والنواتج نسبة لكميات أو أحجام الإنتاج.
- تستبعد المشاكل المتعلقة بالخزينة إذ يفترض عدم وجود فجوة زمنية بين لحظة تحمل العبء ولحظة تسديد ثمنه، وبين لحظة تحقيق المبيعات ولحظة تحصيل ثمنها.
- يفترض أن كل ما ينتج يباع، وبذلك تُحيَد التغيرات في المخزونات عن النموذج.

4-2- النمذجة الجبرية والبيانية:

4-2-1- النمذجة الجبرية :

فليكن :

C	التكلفة الإجمالية
V	التكلفة المتغيرة الوحدوية
F	الأعباء الثابتة
P	سعر البيع الوحدي
Q	الكمية المنتجة والمباعة

التكلفة الكلية إذن :

$$C=VQ+F \qquad (I)$$

عند عتبة المردودية يتساوى رقم الأعمال مع التكلفة الكلية

$$C=P.Q \qquad (II)$$

1-Idid., PP.82-83.

$$Q= f/(P-V)$$

من (I) و (II) نجد : $(P-V)$ تمثل الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوية. عتبة المردودية بالحجم هي حاصل قسمة الأعباء الثابتة على الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوية.

عتبة المردودية بالقيمة:

$$Qp =f/[(P-V) \times P]$$

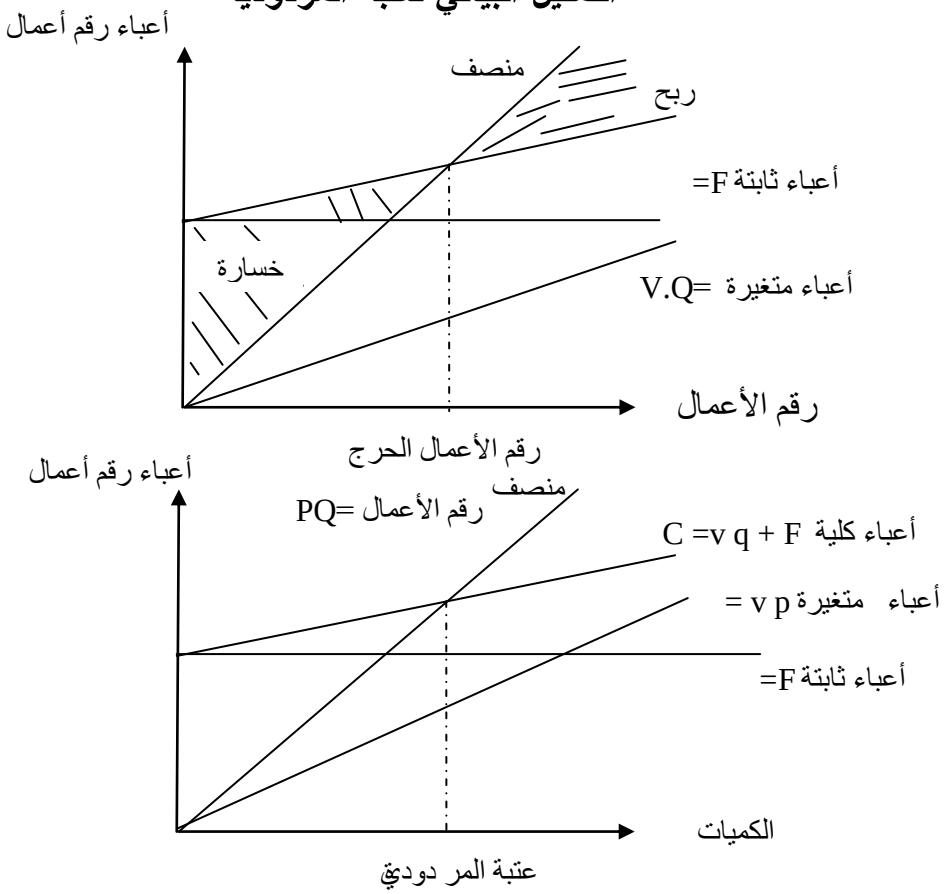
$$=f/[(P-V)/P]$$

فرقم الأعمال الحرج (عتبة المردودية بالقيمة) هو حاصل قسمة الأعباء الثابتة على معدل الهامش على الأعباء المتغيرة.[1]

4-3- التمثيل البياني:

لو أخذنا بالحسبان العلاقة: رقم الأعمال = التكاليف الكلية أو العلاقة: الهامش على التكلفة المتغيرة = الأعباء الثابتة، فيمكن استنتاج عدة تمثيلات بيانية لعتبة المردودية:

شكل رقم 17
التمثيل البياني لعتبة المردودية

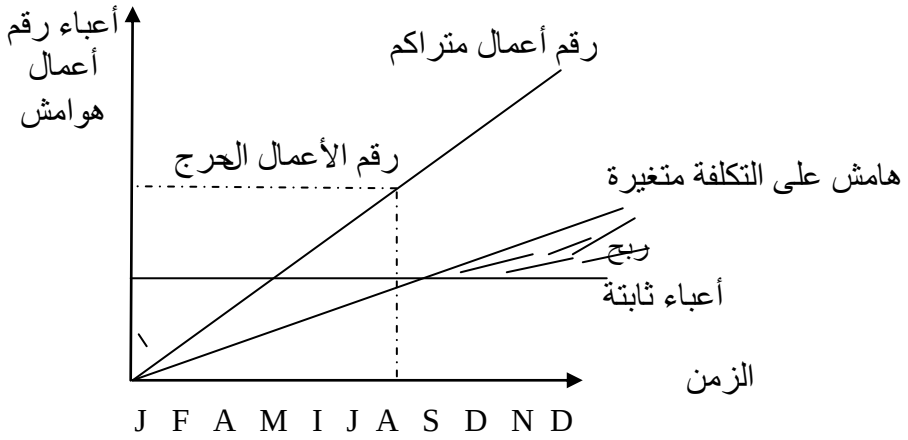


***Source**: Michel Gervais: **Contrôle de Gestion**, (Paris: Economica, 1997), P.85*

1 -Ibid., P.84.

تبذل المؤسسة أعباء ثابتة لحظة انطلاق نشاطها . فيزداد رقم الأعمال مع مرور الزمن وتزداد معه تغطية الهامش على التكلفة المتغيرة للأعباء الثابتة إلى أن يتساويا، عندئذ تصبح النتيجة مساوية للصفر، هذا ما يسمى عتبة المردودية مع الزمن . بعد هذا التاريخ كل هامش على التكلفة المتغيرة عبارة عن ربح.

شكل رقم 18
عتبة المردودية مع الزمن



Source : *Michel Gervais:* ***Contrôle de Gestion****, (Paris: Economica,1997), p87*

4-4- عتبة المردودية في حالة تعدد المنتجات:

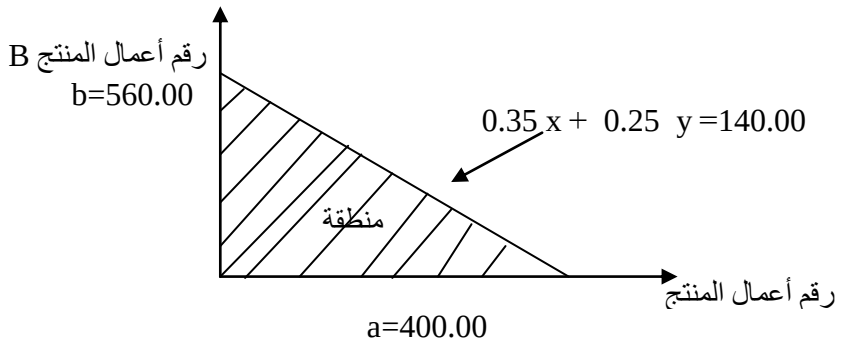
يمكن تحليل كل منتج على حدى ومن ثمَ دراسة كل التوليفات الممكنة . فمثلا إذا كان لمنتج *A* عتبة مردودية : 140.000/0.35 = 400.000 ون. المنتج *B* عتبته: 140.000/0.25 = 560.000 ون. عند هاتين البؤرتين يوج د عدد لا متناهي من التوليفات التي تضمن تغطية الأعباء الثابتة . في هذه الحالة يمكن تشكيل العلاقة التالية : ون $140.000=0.35x+0.25y$

x: رقم أعمال المنتج *A*

y: رقم أعمال المنتج *B*

شكل رقم 19

عتبة المردودية لنشاط متعدد المنتجات



Source :*Michel Gervais:* ***Contrôle de Gestion****,(Paris: Economica, ,1997), P.88*

بيانيا، كل نقطة تنتمي للقطعة *ab* تقابل رقم أعمال حرج.

في حالة دمج تحليلي المنتجين، يمكن استبدال هامشي التكلفة المتغيرة للمنتجين *A* و *B* بهامش متوسط وتكون النتيجة: (0.35 *x* 40) + (0.25 *x* 60) = 0.29

عندئذ تصبح عتبة المردودية: 140.000/0.29 = 482.759 ون

ويمكن أن نلاحظ أنه إذا ما بلغت نسبة رقم أعمال المنتج *A* 50% فالهامش المتوسط سيصبح 0.30، ما معناه انخفاض مستوى رقم الأعمال الحرج . فمفهوم عتبة المردودية مرهون إذن بتوزيع رقم الأعمال بين المنتجات.

4-5- استعمالات عتبة المردودية:

تربط العلاقة *Q = F/(P-V)* لحساب عتبة المردودية بين أربعة عناصر ، فيمكن إذن حساب قيمة إحداها إذا جهل في حال معرفة الثلاثة الأخرى . إذن هي علاقة تساهم في التنبؤ على المدى القصير حيث تسمح بتحقيق ما يلي:[1]

- قياس أثر تغير أحد العناصر على عتبة المردودية في ظروف معينة (مدى حساسية المؤسسة تجاه بيئتها).
- الإحاطة بانعكاسات مختلف الفرضيات المتعلقة بالنشاط وتحديد هامش أمان المؤسسة (إلى أي حد يمكن تخفيض مستوى المبيعات دون التأثير على الربحية؟)

1 -Ibid, PP.88-89

- التوجيه النقطي لسياسات الإنتاج (أثر تغيير الأسعار، سياسة الإقراض، ارتفاع مستوى المبيعات).
- قياس حجم المبيعات اللازمة لبلوغ نتيجة تحليلية مستهدفة والحد الأدنى الذي يجعل م ن حجم الطلبية مربحا.
- تقدير أثر إحلال آلة قديمة بآلة جديدة بفعل تعديل العلاقة بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.

لا يجب نسيان محدودية استعمال عتبة المردودية بسبب خطية رقم الأعمال التي تبقى مقبولة فقط عند مستوى مبيعات قريب من نقطة التعادل (رقم الأعمال الحرج). إلا أن الواقع يفرض على المؤسسة تطبيق تخفيضات تجارية في حال ما أرادت زيادة حجم مبيعاتها، وهذا لا يتماشى مع فرضية ثبات أسعار البيع.

تسقط كل فرضيات نموذج عتبة المردودية على المدى الطويل لهذا السبب يجب توخي الدقة في حصر مجال ومدى استعمالها.

5-طريقة التكاليف الحدية:

تهتم هذه الطريقة بدراسة التغيرات في الأعباء الناجمة عن تقلب النشاط وتقدير أثر ذلك على الربحية الإجمالية.

5-1- محتوى الطريقة:

يمكن تعريف التكلفة الحدية على أنها التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغيير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدا ت الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر نقصان كمية الإنتاج بوحدة واحدة.[1]

كما يمكن تعريف التكلفة الحدية في المدى القصير للمؤسسة بأنها التكلفة الإضافية أو التفاضلية [*] التي عليها تسير لإنتاج وحدة إضافية من المخرجات، ويمكن حساب المستوى الفوري للتكلفة الحدية من أجل كمية منتجة، بالاستناد إلى دالة أو منحنى مستمر للتكاليف الكلية.

1 – بويعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2009)، ص. 195.

*- حيث أن التغير في الإنتاج أو المبيعات يكون صغيرا جدا.

ويبدو الحساب التفاضلي صعب التطبيق من الناحية العملية بفعل طول سل سلة إنتاج الوحدات الإضافية، فلأجدى دراسة تكلفة سلسلة إنتاج الإضافية بدلا عن تكلفة الوحدة المنتجة الإضافية.

لتفترض أن مؤسسة ما تنتج سلاسل ذات 100 وحدة إنتاجية تكون تكاليفها كما يلي:

جدول رقم 7

التكلفة الحدية لسلسلة الإنتاج

عدد السلاسل	التكلفة الكلية	التكاليف المتغيرة الكلية	التكاليف الثابتة الإجمالية	التكلفة المتوسطة للسلسلة	التكلفة المتغيرة المتوسطة للسلسلة	التكلفة الحدية لسلسلة
10	1100	800	300	110.00	80.00	–
11	1190	890	300	108.18	80.91	90
12	1280	980	300	106.67	81.67	90
13	1370	1070	300	105.38	82.31	90
14	1470	1170	300	105.00	83.57	100
15	1600	1260	340	106.67	84.00	130
16	1690	1350	340	105.62	84.00	90
17	1790	1450	340	105.29	85.29	100
18	1900	1560	340	105.56	86067	110
19	2050	1650	400	107.89	86.84	150
20	2150	1750	400	107.50	87.50	100

لا تتضمن التكلفة الحدية سوى الأعباء المتغيرة للسلاسل 11، 12، 13، 14، 16، 18،17 و20، كما تتضمن الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة للسلاسل 15 و19.

5–2– تطبيق التكلفة الحدية

تستعمل هذه الطريقة في الحالات التالية:[1]

5–2–1 تعظيم الربح:

تعلمنا النظرية الاقتصادية أن تعظيم الربح برفع وتيرة الإنتاج إلى الحد الذي تحقق فيه الوحدة الأخيرة المنتجة إيرادات إضافية مساوية لتكلفة إنتاجها وتوزيعها . بمعنى الدفع بالإنتاج للنقطة:

الإيراد الحدي Rm = التكلفة الحدية Cm.

1- Cibert , Op. Cit., PP.254 -256.

فيصبح الربح إذن:

تكلفة إجمالية – رقم الأعمال (إيراد إجمالي) = $RT - CT$

نقطة تعظيم الربح تكون عند النقطة

$$\frac{dB}{dq} = R_m - C_m = 0 \qquad (1)$$

أي أن: $C_m = R_m$

مع الشرط: $\frac{d^2B}{d^2q} \leq 0$ (2)

بمعنى تكلفة حدية متزايدة.

5 2 2 – فرصة اللجوء للتعهد (المقاولة من الباطن)

يقارن سعر شراء السلعة محل التعهد مع التكلفة الحدية في حالة إنتاجها على مستوى ورشات المؤسسة

5–2–3– التسويق بسعر أقل من المعتاد:

يحدث في سوق التعهدات وأن يقبل مسؤولو التسويق بتمرير طلبيات إضافية بسعر أقل من المعتاد، فهل يمكن قبول هذه الوضعية؟ بالفعل وفي حال ة بلوغ عتبة المردودية، تمكننا التكلفة الحدية من معرفة مدى التخفيضات الممكنة في الأسعار دون التأثير على النتيجة.

5–2–4– **فرصة الاستمرار في مفاضلة منتج ما:**

من المستحسن الاستمرار في مفاضلة منتج ما طالما تجاوزت الإيرادات الحدية لهذه العملية التكاليف الحدية.

6– **التكاليف المعيارية:**

لا تكتفي عملية تحضير القرار بتحليل التكاليف بل يجب ترشيدها وعقلنتها. وتتمثل عقلنة التكلفة في وضع معايير في استخدام وتقييم عوامل الإنتاج. إن وجود المعايير يمكن من عملية الرقابة، بفضل المقارنة بين التكلفة المسبقة والتكلفة المحققة.

6-1- الخصائص الرئيسية للتكاليف المعيارية:

6-1-1 تعريف:

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا ذات طابع معياري تسمح بتقييم الآداءات في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة.[1]

6-1-2-طبيعة الأداء:

هناك مدخلين في تحديد طبيعة الأداء:[2]

- أداء المسؤول يقاس بمدى قدرته على بلوغ الهدف (المعيار) العقلاني الذي حدده لنفسه أو حُدد له، وفقا لهذا المدخل يقاس الأداء بتحديد الفرق بين التكلفة المعيارية والتكلفة الفعلية.
- تقدير الجهد الذي يبذله المسؤول من خلال اقترابه من تحقيق الهدف الأمثل (عملية التحسين المستمر) فيكون تقييم الأداء بالعلاقة [(تكلفة حقيقية في بداية المدة – تكلفة الحقيقية في نهاية المدة)× 100/ التكلفة المعيارية)].

كما يمكن تقدير الأداء من خلال الجهد المبذول في التحكم في مهامه أخذا بعين الاعتبار بالظروف المحيطة (ملائمة أو غير ملائمة)، يقاس الأداء في هذه الحالة بمقارنة الفرق على التكلفة النسبية [(تكلفة حقيقية – تكلفة معيارية) × 100]/ التكلفة المعيارية) مع الفرق النسبي للنشاط [(نشاط حقيقي – نشاط معياري)× 100] / النشاط المعياري).

6-1-3- طبيعة التكاليف المعيارية :

هي تكاليف مقدرة من أجل م رحلة مستقبلية، تحدد على أساس فاعلية نظام الإنتاج والتوزيع وفرضيات مرتبطة بظروف السوق والمخرجات والمدخلات في المؤسسة.

يمكن تصنيف التكاليف المعيارية حسب طريقة حسابها إلى خمس فئات:[3]

6-1-3-1- التكلفة التاريخية:

توافق التكاليف المتحملة من قبل المؤسسة للفترة السابقة. بما أنه لا يوجد ضمان للحكم على الأداء الاداري لنفس الفترة، يمكن إضافة تكاليف عدم الفاعلية. يتطلب استخدام هذه الطريقة درجة عالية من الحذر.

1-Raulet, Op. Cit., P. 66.
2-Ibid, P. 68.
3 -Gervais, Op. Cit., PP. 104,106.

6-1-3-2- التكلفة المعيارية المعدة على أساس تسعيرات منافسة:

تعتمد على ظروف السوق لكن لا تقيس دوما مستوى الفاعلية التقنية الواجب تحقيقها (خاصة إذا لم يكن السوق تنافسيا بما يكفي)، كما لا تحدد أيضا معايير الإنتاج والتوزيع المقابلة لها. لتبسيط هذه الطريقة، يتم استخدامها للمنتجات التي تكون في مرحلة الانطلاق وعند سعر غير قابل للزيادة حفاظا على مبدأ التنافسية.

6-1-3-3- التكلفة المعيارية النظرية:

تُحدد على أساس أفضل استخدام ممكن لتوليفات عوامل الإنتاج في المؤسسة، بعبارة أخرى هي الوضعية المثلى إذا كان الهدف هنا هو بلوغ الوضعية المثلى، فهذا لن يكون ممكنا بالتأكيد، ومن شأنه ذلك خلق حالة من الاشمئزاز لدى الأطراف الفاعلة في المؤسسة. يجدر بالمؤسسة البحث عن الاقتراب من بلوغ هذه الوضعية كحافز للمسؤولين عوض تنفيرهم بإجبارهم على بلوغها.

6-1-3-4- التكلفة المعيارية العادية:

تحسب اعتمادا على التنبؤات المتعلقة بظروف الإنتاج والتوزيع ال عادية في المؤسسة، أي أنها توافق تكاليف الفترات السابقة مع تصحيح التكاليف بتحيينها آخذا بعين الاعتبار التغيرات المتوقعة في الأسعار، لكن مع الانتباه إلى أن التقلبات في أعباء الاستغلال تأخذ منحى غير قابل للتنبؤ به، وهذا ما يحد من أهمية التكلفة المعيارية المحسوبة وفقا للفترات السابقة. في هذه الحالة الأجدر هو احتساب الكمية المعيارية مقيمةً بأسعار جارية.

6-1-3-5-الكمية المعيارية المقيمة بأسعار جارية:

يصعب إدماج أسعار عوامل الإنتاج في التكلفة المعيارية في ظروف تضخمية. في هذه الحالة يستحسن تحديد الكمية المعيارية وف قا لأحسن توليفة ممكنة لعوامل الإنتاج وتطبيق السعر الجاري (اللحظي) في تقييمها.

6-2- استخدامات التكلفة المعيارية:

أثناء سير العملية الإنتاجية تظهر انحرافات عن المعايير، وذلك لأسباب مختلفة ينتج عنها فرق يمكن أن يكون: معياري فعلي أو فعلي معياري. ويمكن أن يكون الفرق:[1]

1- بويعقوب، مرجع سابق، ص. 228-230.

موجبا = التكلفة الفعلية < التكلفة المعيارية

سالب = التكلفة الفعلية > التكلفة المعيارية

الفرق= (التكلفة المعيارية × الكمية المعيارية المتعلقة بالإنتاج)- (التكلفة الفعلية × الكمية الفعلية المتعلقة بالإنتاج الفعلي).

في نفس السياق يمكن تحديد الانحرافات:

- المواد: الفروق الإجمالية = قيمة المواد المعيارية – قيمة المواد الفعلية.
- فروق الأسعار = (الكمية الفعلية × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية × السعر الفعلي)

أو

فروق الأسعار = الكمية الفعلية × (ثمن الوحدة المعياري – ثمن الوحدة الفعلي).

- فروق الكميات = ثمن الوحدة المعياري × (الكمية المعيارية – ثمن الوحدة الفعلي)

أو: فروق الكميات = (الكمية المعيارية للمواد × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية للمواد × السعر المعياري).

- بالنسبة لليد العاملة المباشرة يمكن احتساب الانحراف في الوقت والانحراف في السعر.
- فروق الوقت = معدل السعر المعياري (المدة المعيارية – المدة الفعلية).
- فروق معدل السعر= المدة الفعلية (معدل السعر المعياري – معدل السعر الفعلي).

الانحرافات في المصاريف غير المباشرة:

فروق الطاقة الإنتاجية= معدل التحميل النموذجي (مستوى الطاقة الفعلي – مستوى الطاقة المعياري).

فروق الكفاية الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي (الزمن المعياري لإنتاج الوحدات – الزمن الفعلي).

ومما سبق يبدو جليا التوجه الاستشاري لمراقب التسيير فعلاقته بالمديرين محصورة في مسائل تفسير المعطيات السابقة وإعداد الموازنات المعدة على أساس تنبؤات استشرافية هادفة لإصلاح الاختلالات الماضية، إلا أن التطورات التي طرأت بصفة خاصة على مستوى المحاسبة التحليلية، باعتبارها الوسيلة المحورية لمراقبة التسيير،أدت إلى ظهور أدوات حديثة لهؤلاء جعلت منهم إحدى ركائز صناعة القرار الاستراتيجي داخل المؤسسة.

المبحث الثالث: مضمون الطرق الحديثة لمراقبة التسيير

أدى التطور في الفكر الاستراتيجي إلى أعادة النظر في صلاحية المحاسبة التقليدية في المشاركة في صنع القرار . فطرق الحساب الاقتصادية التقليدية أصبحت مبهمة من وجهة نظر المؤسسات التي اتجهت نحو أشكال جديدة من التن ظيم متمحورة حول السيرورات. فكان لابد من تعديل وسائل مراقبة التسيير وجعلها مسايرة للواقع الجديد الذي فرضته الشروط التنافسية وظهرت بذلك طرق جديدة هدفها قياس الآداءات الاقتصادية للمؤسسة. ومجمل القول هو أن النظرة الأفقية لتنظيم المؤسسة ما هي إلا استجابة لرغبة المؤسسة في إدارة التكاليف والقيمة بشكل متوازي، كاستجابة لضروريات التحليل الاستراتيجي.

المطلب الأول: طريقة *ABC/ABM*

حظيت مشكلة توزيع الأعباء على مراكز التكلفة اهتماما كبيرا من المحاسبين، بغرض تحميل وحدة الإنتاج نصيبها العادل من التكاليف الكلية، سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة وصولا للتسعير العادل لها . تختلف حدة المشكلة باختلاف التطبيق، فهي أقل حدة عند التطبيق على المشروعات الصناعية التي تنتج إنتاجا ملموسا حيث يسهل تحديد وحدات الإنتاج وتحديد مقدار ما استنفذت من موارد مباشرة، كما يسهل تحديد مراكز تكلفتها ومن ثم توزيع الأعباء الإضافية عليها . ولكن عند التطبيق على المنشآت الخدمية يزداد الأمر صعوبة لعدم وجود المعايير التي يمكن الاعتماد عليها في تخصيص تلك التكاليف في بعض الأنشطة الخدمية كالوحدات المباعة في السوق، والكيلومترات المقطوعة في النقل . وتتضاعف الصعوبة عند التطبيق على المؤسسات المالية التي تنتج خدمات غير مادية حيث يبدأ الشقاق حول وحدة الإنتاج ووحدة التكلفة وعناصرها ومن ثم لا تحديد لعناصر الإنتاج من ناحية مع تعدد الأعباء الإضافية شكلا وقيمة من ناحية، ثانية، بل وتختلط فيها مفاهيم التكلفة فلا يخرج منها الباحث بتعر يف محدد للتكلفة يساعده على تحديدها وقياسها.[1] لذلك لم تكن الطرق التقليدية التي جاءت لتعالج مشكلة تخصيص وتوزيع

1- صفوت علي محمد حميدة، محمد رأفت محمد رشاد، «**تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في تخصيص الأعباء الإضافية في شركات التأمين** »، مجلة البحوث الإدارية: العددان الأول والثاني، أكاديمية السادات ، القاهرة (يناير- أبريل 1999) ، ص.177.

الأعباء على الوحدات الإنتاج من الكمال الذي يجنبها النقد الذي تركز في الجوانب التالية:[1]

-عدم إدراج عناصر أساسية في الطرق التقليدية كمدة تغيير المعدات، إعداد ملفات الإنتاج، التخطيط، التموين المعقد من مكونات المنتج، معوقات عملية التخزين (الحجم، التنبؤات، الأمن)، تبني مداخل مختلفة لتسويق منتجات متباينة، تنوع الزبائن.

-اعتبار المصالح الوظيفية في المؤسسة كأقسام متجانسة، بمعنى تجانس أنشطتها، وهذا غير صحيح.

-عادة ما تستخدم الطرق التقليدية لوحدات قياس متفق عليها وهي: رقم الأعمال المحقق، عدد ساعات الإنتاج أو كميات المواد المستهلكة . إن وحدات القياس هذه لا تأخذ بعين الاعتبار التعقيدات التي قد تميز بعض المنتجات كما ذكرنا في الفقرة السابقة، فالمنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير قد تتأثر لصالح المنتجات المعقدة ذات الكميات القليلة.

-القصور في المعلومات التي توفرها تلك الطرق للإدارة بسبب عدم وجود أو ضعف العلاقة السببية في وحدة النشاط نتيجة عدم ارتباط التكاليف الموزعة وا لمخصصة بالموارد المستخدمة.

1 مفهوم مدخل المحاسبة على أساس التكلفة: *Activity Based Costing*

اقترح مدخل المحاسبة على أساس تكلفة النشاط لمعالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية ولتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة بالمنظمة ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية .

ففي ظل العمل بهذا المدخل يتم التركيز على إدارة التكاليف في الأجل الطويل برقابة أوجه النشاط أكثر من التركيز على مسبباتها، وبالتالي يصبح الهدف هو إدارة أوجه النشاط أكثر من التكاليف . فمن خلال إدارة العوامل التي تحدث أوجه النشاط والتي تعرف بمسببات التكلفة *Cost Drivers*، فانه يمكن متابعة التكاليف بما يخدم مجالات التخطيط والرقابة لكافة أوجه نشاط المنظمة ومن ثم تعظيم دور بيانات التكاليف في هذا الصدد . وقد كانت بداية هذا المدخل على يد كل من *Cooper and Kaplan* سنة 1988 حين قدما

1 - المرجع نفسه.

دراسة اقترحا فيها معالجة مشكلة الأعباء الإضافية عن طريق إيجاد علاقات جديدة بين تلك التكاليف والمنتجات النهائية، حيث ترتكز هذه العلاقات على تحميل عناصر الأعباء الإضافية على وحدات الإنتاج «سلع أو خدمات» من خلال توسيط مجموعة الأنشطة التي أدت إلى تحقيق حجم الإنتاج واستنفدت تلك التكالي ف، ومن ثم تصبح الأنشطة بمثابة الوسيط بين موارد المنظمة والمنتجات التي استنفذتها.[1]

أثبتت الدراسة أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد في المؤسسة وليست المنتجات من يفعل ذلك . فقد ثم تعويض وحدات القياس بمولدات (مسببات) التكاليف وهي ليست بالضرورة معايير كمية، بل هي عناصر مسببة للنشاط وبالتالي مولدة للتكاليف.

وتهدف المؤسسة إلى الرفع من قيمة منتجاتها من خلال تحسين الأنشطة المترابطة فيما بينها، على أساس أنها تشكل ما يسمى بسلسلة القيمة (وهذا بالمدخل النظامي وضعه *Porter* وتم عرضه في الفصل الأول).

يمكن تعريف المحاسبة على أساس التكلفة أنها قياس للمعلومات العملياتية والمالية، الذي يشمل أداء الأنشطة الفعلية لمؤسسة ما . هدفها هو تسهيل إدارة المؤسسة من خلال التحكم في أنشطتها وعملياتها.[2]

2 -إعداد مدخل طريقة *ABC/ABM*:

يتطلب بناء نموذج *ABC* إتباع المراحل التالية:[3]

-إحصاء أنشطة المؤسسة،

-توزيع (تخصيص) الموارد على الأنشطة،

-تجميع الأنشطة،

-حساب التكاليف الوحدوية لمسببات النشاط،

-تحميل تكاليف مجموعات الأنشطة إلى المنتجات.

وللانتقال لنموذج *ABC* (الإدارة العامة المرتكزة على الأنشطة) يتم استكمال الخطوات السابقة على النحو التالي:[4]

---

1 -Drury, Op. Cit., P.273.

*2 -C.B erliner et J.A Brinson, «**Cost Management for Todays Advenced Manufacturing: the CAM-I conceptual Design**», Harvard Business School Press, Boston, 1988.*

*3 - Lorino, **Le Contrôle …**, Op.Cit., P.48.*

4 - Ibid.

-تحديد مؤشرات القيادة،

-تنظيم المؤسسة أفقيا.

تتكفل مجموعة عمل مشكلة من خبراء داخل المؤسسة بتجسيد المراحل السابقة الذكر . وفيما يلي أهم الخطوات العملية في هذا الصدد:

2-1- إحصاء أنشطة المؤسسة:

2-1-1 إعداد لائحة الأنشطة:

يتم هذا الإحصاء عن طريق إجراء مقابلات مع العاملين في المؤسسة على لائحة الأنشطة المعتمدة أن:[1]

-لا تكون مفصلة بشكل مفرط حتى لا ترتفع تكلفة معالجتها محاسبيا، فلا يجب الخلط بين الأنشطة وبين المهام البسيطة،

-أن لا تكون أيضا مختصرة بالشكل الذي قد يخل بمبدأ التوازن النسبي في توزيع موارد المؤسسة. ونفترض المثال الآتي:

أحصت المؤسسة *Electro* النشاطات التالية في مختلف مصالحها:

- مصلحة المشتريات والإمداد
  - -قائمة مرجعية للموردين
  - -إجراء الطلبيات
  - -استلام الطلبيات
  - -المناولة
  - -تنظيم الإنتاج
- مصلحة الإنتاج
  - -التصنيع
  - -المناولة
  - -صيانة المعدات
- مصلحة الزبائن:
  - التسليم
  - متابعة الزبائن
  - فوترة الزبائن
  - العروض
- المصلحة الإدارية
  - محاسبة الزبائن
  - محاسبة الموردين
  - الجرد
  - -متابعة الزبائن والتنظيم العام

1 -*Langlois, Bonnier, Bringer, Op. Cit., P.85.*

- المصالح الداخلية (الأمن، التدفئة)
- مصلحة الدراسات والبحث

2-1-2- وصف الأنشطة:

تجمع البيانات الخاصة بكل نشاط بغرض وضع قاموس مفصل توصف من خلاله المهام والعمليات المنوطة بكل الأنشطة.

جدول رقم 8
المعلومات الخاصة بكل نشاط

اسم النشاط	الوصف عن طريق أفعال أو مجموعة أفعال
التعريف	تعريف دقيق للمعلومات والمهام المتضمنة في النشاط
المورد	من يسبب النشاط؟ الجواب يمكن أن يشير لمورد خارجي أو لخدمة داخلية
الزبون	من ينفذ النشاط التالي؟ يمكن أن يكون زبونا خارجيا أو خدمة داخلية.
الموارد المستهلكة	كل الوسائل البشرية، المالية، التجارية، والتكنولوجية المستخدمة من قبل النشاط

***Source**: Laurent Ravignon et Collectif, **La méthode ABC/ABM: Piloter Efficacement une PME,** (Paris: Editions d'organisation, 2002), P.247.*

2-1-3- تحديد الزمن اللازم والكميات المنتجة لكل النشاط:

لا يعرف عموما الزمن اللازم لممارسة النشاط من قبل العاملين في المؤسسة. لتحديد هذا الزمن وقياسه يجب احترام فكرتين أساسيتين:[1]

-تحسيس كل العاملين بالمؤسسة بأهمية رهان وضع نظام محاسبة مرتكزة على التكلفة . فيجب أن يتم استغلال المعلومات حول زمن وكميات الإنتاج (المخرجات) لكل نشاط، سواءا من قبل الإدارة العامة التي تهدف بذلك لتحسين نوعية القرارات، أو من قبل العملياتيين بغرض تحسين قيادة العمليات.

-البحث عن اقل الطرق ثقلا في جمع المعلومات . فتوخي الدقة في هذا الصدد يكون بملء البطاقات الزمنية بصفة مستمرة على كافة المستويات بما في ذلك المصالح التجارية والإدارية. لكن في حالة تعذر ذلك يمكن ملء البطاقات الزمنية بشكل دوري،

*1 -Laurent Ravignon et Collectif, **La Méthode ABC /ABM**, (Paris: Editions d'organisation , 2002), P.248.*

أسبوعيا أو شهريا، وكحل أخير يمكن اللجوء أيضا للمقابلات الفردية مع العاملين لملء هذه البطاقات.

يستحسن ملء البطاقات الزمنية بالإشارة لأسماء الأنشطة المنوطة بكل مصلحة . في الجدول التالي مثال عن بطاقة أسبوعية مبسطة وسهلة ا لاستعمال. يمكن أن يطالب الأشخاص المعنيون بملئها بتحديد الزمن الضائع أو ما يسمى بالأنشطة الضعيفة . وهذا لا يعني البحث عن تحقيق اقتصاد في تكاليف العمل، بل الهدف هو تعديل ثقافة المؤسسة برفع مسؤولية ودرجة تحفيز العملياتيين.

جدول رقم 9
مثال عن بطاقة إحصاء أزمنة و الكميات المنتجة

المصلحة: تصميم المنتجات

اسم الموظف أو العامل

الأسبوع من 26 إلى 30 اكتوبر1998

الأنشطة	رمز النشاط	المدة	الكميات المنتجة	الملاحظات
الاثنين 26	----------	------	----------	----------
الثلاثاء 27	----------	------	----------	----------
الأربعاء 28	----------	------	----------	----------
الخميس 29	----------	------	----------	----------
الجمعة 30	----------	------	----------	----------
المجموع		93 سا		

***Source**: Laurent Ravignon et collectif, **La Méthode ABC/ABM : Piloter Efficacement une PME**, (Paris: Editions d'organisation , 2002), P.249.*

رموز النشاط:

121 إعداد دفتر الشروط (الكمية: تحديد عدد دفاتر الشروط الواجب إعدادها)

122 إعداد النماذج (عدد النماذج المصنعة)

123 تأمين الوثائق التقنية (الكمية: عدد التجديدات)

124 تعريف العمليات الصناعية (الكميات: عدد العمليات)

125 التصديق على المشاريع الجديدة(عدد المشاريع)

2-2 تجميع الأنشطة:

قد يكون عدد الأنشطة في مؤسسة اقتصادية كبيرا جدا وبالمئات . هذه الوضعية تفترض وجود نموذج أنشطة مرتكز على نظام معلوماتي ملائم لها، إ لا أنه سيكون مكلفا جدا ومتسما بالثقل . في هذه الحالة من الأفضل اللجوء للتبسيط على حساب التفصيل، بخفض عدد الأنشطة المحصاة مسبقا.

يقول *Pierre Mevelec*: إن عدد الأنشطة المحدد عند مرحلة الإحصاء يكون مهما بالشكل الذي يعيق ربطها بالمنتجات المتعددة في المؤسسة عند مستويات معقولة من تكاليف إعداد مدخل المحاسبة على أساس التكلفة.[1]

يصبح الرهان هو معرفة الكيفية التي يتم من خلالها تخفيض عدد الأنشطة . حسب *Lorino* لا يتم هذا المسعى إلا عن طريق تجميع بعض الأنشطة واستبعاد المتبقية منها، وهو يستحضر في هذا الصدد قانون *Pareto*: مجمعات التكاليف توافق 20% من الأنشطة التي تستهلك 80% من التكاليف. بعبارة أجرى، لا تعتمد سوى التكاليف المعبرة من حيث نصيبها النسبي في استهلاك الموارد.

إلا أن *Lorino* حذر أنه لا يجب استبعاد تلك الأنشطة التي يكون ثقلها قليل الأهمية عند التجميع، إلا أنها تتميز بقدرتها على انتهاز فرصة نمو جد عالية.[2] وتجرى عملية التجميع انطلاقا من مصفوفة أعمدتها تعبر عن الأنشطة وأسطرها عن مسببات تطور استهلاك الموارد عند كل نشاط.

جدول رقم 10

مصفــوفة الأنشطـــة / مسببـــات استهـــلاك المـــوارد

مسبب التكلفة	النشاط 1	النشاط 2	النشاط 3	النشاط 4	النشاط 5	النشاط 6	النشاط 7
المسبب 1	x						
المسبب 2		x					
المسبب 3			x				
المسبب 4				x		x	x
المسبب 5		x					
المسبب 6					x		

***Source**: Djamel Khouatra, Thierry Lextrait, **Comptabilité de Gestion**, (Paris: ellipses, 1996), P.143.*

*1 -Pierre Mevellec, **Outil de Destion : La Pertinence Retrouvée**, (Paris: Editions comtaples Malesherbes, 1990), P.121.*

2 -Lorino, Op. Cit., P.60.

يمكن القيام بالتجميع وفق المقاييس التالية:[1]

- دمج الأنشطة المشتركة في نفس مسبب استهلاك الموارد؛
- وجود سلسلة أنشطة مولدة من قبل مسبب استهلاك موارد وحيدة، تستبدل هذه السلسلة التي تشكل السيرورة بمجموعة النشاط؛
- تجميع الأنشطة التي تسبب نفس السلوك لدى العاملين في المؤسسة؛
- تجميع الأنشطة غير المباشر مع الأنشطة المباشرة : بعبارة أخرى تجميع الأنشطة الداعمة التي لا تكون مساهمتها في المنتج النهائي واضحة المعالم (كمصلحة المحاسبة أو المصلحة التجارية مثلا).

ولتجاوز هذا العائق تستخدم وحدات القياس لتخصيص الأنشطة الداعمة نحو الأنشطة المباشرة. فمثلا: وحدة القياس تكون عدد الزيارات بالنسبة لنشاط « زيارة الزبائن»، عدد الرسائل بالنسبة لنشاط « إعداد الرسائل».

ويمكن تبسيط فكرة التجميع من خلال استكمال المثال السابق حول المؤسسة *Electro* بإعداد مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط:

1 - Kgouatra, Lextrait, Op. Cit., P.144.

جـــدول رقم 11
مصفـــوفة الأنشطـــة- مسببـــاتها

	مسببات كمية		مسببات مرتبطة برزم الإنتاج			مسببات مرتبطة بمعايير				مسببات مرتبطة بالقدرة
	ساعات الإنتاج	المنتجات المباعة	طلبيات الموردين	رزم الإنتاج	طلبيات الزبائن	النمادج	معايير مكونات المنتج	الموردون	الزبائن	وجود المؤسسة
معايير الموردين				x		x				
تمرير الطلبيات			x				x	x		
محاسبة الموردين			x				x			
استلام الطلبيات			x				x			
المناولة(الشحن)		x	x	x						
صيانة الآلات	x			x						
ترتيب الإنتاج				x						
التصنيع	x									
متابعة الزبائن					x				x	
فوترة الزبائن					x					
إرسال الطلبيات		x			x					
ترقية المنتج						x			x	
محاسبة الزبائن					x				x	
الجرد							x			
التنظيم العام										x
المصالح الداخلية										x
الدراسات والبحوث						x				

***Source**: L.Langlois, C.Bonnier, M.Bringer, **Contrôle de Gestion**, (Alger: Berti Editions, 2008), P.86.*

وفي نفس السياق، يمكن تبسيط المصفوفة السابقة من خلال إلغاء مسببات التكاليف التي تشمل أقل عدد من الأنشطة، وذلك على النحو التالي:

جــدول رقم 12
تبســيط مصفــوفة الأنشطــة – مسببــاتها

	زمن التصنيع	المنتجات المباعة	طلبيات الموردين	رزم الإنتاج	طلبيات الزبائن	النمادج	معايير مكونات المنتج	الموردون	الزبائن	وجود المؤسسة
معايير الموردين				x						
تمرير الطلبيات							x			
محاسبة الموردين							x			
استلام الطلبيات							x			
المناولة(الشحن)				x						
صيانة الألات				x						
ترتيب الإنتاج				x						
التصنيع	x									
متابعة الزبائن					x					
فوترة الزبائن					x					
ارسال الطلبيات					x					
ترقية المنتج						x				
محاسبة الزبائن					x					
الجرد							x			
التنظيم العام										x
المصالح الداخلية										x
الدراسات والبحوث						x				
عدد الأنشطة المعنية بمسبب النشاط (قبل التبسيط) (بعد التبسيط)	2 1	2 0	4 0	4 4	4 4	3 2	4 4	4 0	3 0	1 2

***Source**: L.Langlois, C.Bonnier, M.Bringer, **Contrôle de Gestion**, (Alger: Berti Editions, 2008), P.87.*

2-3- تخصيص الموارد على الأنشطة:

تسجل الأعباء غير المباشرة على مستوى كل مصلحة من مصالح المؤسسة . تقسم هذه الأعباء فيما بعد على الأنشطة إذا ما وجد رابط مباشر بين النشاط والعبء، فالتخصص في هذه الحالة يكون مباشر . فمثلا: مصاريف السفر لزيارة زبون تخصص على مستوى نشاط «متابعة الزبون».

في حالة انعدام العلاقة المباشرة بين العبء والنشاط، يتم اللجوء للتقسيم النسبي بناء على العدد العاملين أو عدد التجهيزات في كل نشاط . مفاتيح التوزيع المستعملة في هذه الحالة تسمى مسببات الموارد.

تتطلب هذه المرحلة القيام بالخطوات التالية:[1]

-تجميع الأنشطة على مستوى العمليات؛

1 - Langlois, Bonnier, Bringer, Op. Cit., P.87.

- إعداد مصفوفة تقاطع الأنشطة/الخدمات؛
- توزيع الأزمنة لكل نشاط؛
- جدول حسابات النتائج لكل نشاط.

2-3-1 تجميع الأنشطة على مستوى العمليات:

تسمح هذه العملية من إعداد الوثيقة التالية:

جدول رقم 13
صورة عن الأنشطة المشكلة لثلاثة عمليات متعلقة ومعالجة الطلبيات

العمليات	الأنشطة			
التسويق عبر تجار الجملة	تعريف وإعداد سياسة تجارية	الاستقصاء	متابعة الزبائن تجار الجملة	إدارة العروض
التسويق عبر التوزيع المتخصص	تعريف وإعداد سياسة تجارية	معالجة المعايير	متابعة الزبائن	
معالجة الطلبيات	إعداد الطلبيات وتسجيلها	المتابعة الداخلية للطلبيات	الفوترة والتحصيل	إدارة الحسومات نهاية السنة

Source : *Laurent Ravignon et collectif,* ***la Méthode ABC /ABM: Piloter Efficacement une PME****, (Paris: Editions d'organisions 2002), P.256.*

2-3-2- مصفوفة تقاطع الأنشطة/الخدمات:

تمكننا هذه المصفوفة من متابعة توزيع الأنشطة بين الخدمات أو بين الأشخاص على مستوى كل المصالح . وهذه الخطوة بالغة الأهمية من حيث أنها دليل على مقدرة المؤسسة في تقديم تنظيم أفقي الشكل، حيث تحدد الأنشطة المحققة وفق سياسة مختلفة عما قد يكون عليه الحال وفق الهيكل التنظيمي الهرمي التقليدي.

حصيلة تخصيص الأنشطة على الخدمات قد تكون موثقة على الشكل التالي:

جدول رقم 14
مثال عن الروابط بين المصالحة التجارية والمصالح الأخرى في مؤسسة صغيرة ومتوسطة

أنشطة المصلحة التجارية	الإدارة	الصادر	المراسلات	مبيعات محلية	الورشة	المحاسبة
العملية: التسويق على مستوى المحلات المستقلة						
تحديد العلاقة مع المؤسسات التجارية المستقلة	■					
تحديد التسعيرة الدولية		■				
تأمين السكرتارية		■				
العملية: معالجة الطلبيات						
تسجيل طلبيات تجارة جملة الموارد الصحية			■			
تطبيق الشروط المتفاوض عليها		■		■		
تسجيل الطلبيات على الكمبيوتر		■		■		
سحب، مراقبة وإرسال تأشيرة استلام الطلبية للزبائن			■			
متابعة المعطيات الخاصة بالزبائن				■		
متابعة المعطيات المستمرة للمنتجات					■	
تعيين التسعيرات على الكمبيوتر			■			
تعيين شروط الزبائن وإعلام مصلحة الإنتاج				■		
متابعة الوضعية المالية للزبائن						■
تحديد رغبات الزبائن						■
العملية: متابعة الطلبيات من الداخل						
دراسة تأشيرة قبول الطلبية.					■	
معالجة مكالمات الزبائن وفقا لطلبياتهم				■		
العمليات: الفوترة و التحصيل						
مراقبة سندات التسليم		■		■		
إطلاق الفوترة (سحب، إرسال، تسجيل)				■		
معالجة المردودات		■		■		
إصدار الإحصائيات التجارية الشهرية				■		
متابعة قيد التسليم لكل زبون						■
تحصيل الحقوق						■
إدارة ملفات المنازعات						■
إدارة المقبوضات						■
العملية: إدارة حسومات نهاية السنة						
حساب الحسومات في إطار الشروط الموضوعة من قبل الإدارة التجارية				■		
إعداد فواتير المردودات				■		■
تسجيل حسومات نهاية السنة						

Source **:** *Laurent Ravignon et collectif,* ***la Méthode ABC /ABM: Piloter Efficacement une PME****, (Paris: éditions d'organisions, 1998), P.257.*

2-3-3- توزيع الأزمنة لكل نشاط:

توزع الأزمنة لمقارنة أعباء العمل لكل الأنشطة، القياس في هذه الحالة يكون باستخدام ساعات العمل التامة . وعند طرح سؤال حول عدد الأنشطة التي تستهلك الجزء

الأكبر من الزمن العادي والتام في المؤسسة ككل، يكون الجواب النفي [1]. نفترض في البداية، أنه لدى المؤسسة القدرة على توزيع العاملين بها على مختلف مصالحها بشكل جيد. بعد تبني مدخل *ABC/ABM* ، يمكن للمؤسسة تحسين توزيع هؤلاء العاملين على مختلف الأنشطة. يحق لها بعد ذلك التساؤل حول الجدوى من هذا التوزيع من خلال دراسة آثاره من ناحية اشباع رغبات الزبائن ومدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية . مثلا، مؤسسة ما طرحت نفس التساؤل حول نشاط «تسجيل الطلبيات»:[2]

- النشاط «تسجيل الطلبيات»: هل يستهلك الكثير من الوقت؟
- هل يمكن رقمنة هذا النشاط (استخدام الإعلام الآلي) دون المساس بالزبون؟
- هل من المفيد تدعيم هذا النشاط بمجموعة إضافية من العمليات حتى تتميز المؤسسة بالنوعية عن منافسيها؟

فيما يلي مثال عن توزيع الأزمنة بين الأنشطة، والذي يسمح بإجراء إسقاطات حول ملائمة الزمن الفعلي لبعض المعايير كمنفعة الزبون أو التوزيع الإجمالي لحجم العمل.

1 -Ravignon et collectif, Op.Cit., P.258.
2 -Ibid.

جدول رقم 15
الموارد الموزعة داخل عملية معالجة الطلبيات (بالساعات)

العملية : معالجة الطلبيات	الساعات السنوية	*ETP*	%	ملاحظات: نقائص،تجاوزات،...الخ
الأنشطة و العمليات الموافقة:				
تسجيل طلبيات الزبائن	*3 500*	*1,95*	*39*	
تطبيق الشروط المتفاوض عليها على الطلبيات الواردة	*1 300*	*0,72*	*14*	
تسجيل الطلبيات على الكمبيوتر	*1 600*	*0,88*	*18*	
سحب، مراقبة وإرسال تأشيرة استلام الطلبية للزبائن	*600*	*0,33*	*7*	
متابعة تطبيق الشروط التجارية	*600*	*0,33*	*6*	
متابعة المعطيات المستمرة زبائن/منتجات	*200*	*0,11*	*2*	
تعيين الشروط الاستثنائية	*200*	*0,11*	*2*	
متابعة الوضعية المالية للزبائن و تحديد ما هو قيد الإنتاج	*200*	*0,11*	*2*	
متابعة الطلبيات من الداخل	*1 300*	*0,72*	*15*	
معالجة المكالمات المتعلقة بالطلبيات	*400*	*0,22*	*5*	
معالجة الأعداد التي تلي تسجيل الطلبية	*900*	*0,50*	*10*	
الفوترة والتصحيح	*3 050*	*1,70*	*34*	
مراقبة سنداد التسليم	*500*	*0,28*	*10*	
إطلاق الفوترة (سحب، إرسال، تسجيل)	*900*	*0,50*	*10*	
معالجة المردودات	*150*	*0,08*	*2*	
متابعة قيد التسليم لكل زبون	*400*	*0,22*	*4*	
تحصيل الحقوق وتسجيلها محاسبيا	*800*	*0,44*	*9*	
إدارة ملفات المنازعات	300	*0,17*	3	
إدارة حسومات نهاية السنة	*550*	*0,31*	*6*	
حساب حسومات نهاية السنة	*250*	*0,14*	*3*	
اعداد فواتير المردودات	*200*	*0,11*	*2*	
تسجيل حسومات نهاية السنة	100	*0,06*	*1*	
المجموع	*9 000*	*5*	*100*	

***Source**: Laurent ravignon et collectif, **la Méthode ABC/ABM: Piloter Efficacement une PME**, (Paris: édition d'organisations, 1998), P.259.*

2-3-4- جدول حسابات النتائج لكل نشاط:

يمكننا تقييم الأنشطة من إعداد قائمة من الأعباء التي لم تكمن مأخوذة بعين الحسبان رغم أهميتها في إدارة المؤسسة. فمدخل *ABC/ABM* يمنح فرصة لإحلال جدول

حسابات النتائج التنفيذي، المعروف بأسطره المبينة للأعباء حسب طبيعتها، بجدول حساب نتائج يوضح الموارد المستهلكة من قبل كل نشاط.

قد تكون النتيجة مفاجئة ومذهلها بالنسبة للم ديرين، بفعل اكتشافهم لأنشطة مستهلكة لموارد أكثر أو أقل بكثير مما كانوا يعتقدون . فيتطلب منهم الأمر إعادة الاعتبار لموازنة الأنشطة التي تستهلك موارد قليلة إلا أنها تساهم بشكل كبير في القيمة المنظورة من قبل الزبون، والعكس صحيح.[1] فيما يلي مثال عن المؤسسة *Presse*:

جدول رقم 16

حساب النتائج عن كل نشاط للمؤسسة *Presse*

	المجموع	الجرائد	الإشهار	متنوعة
رقم الأعمال – نشر بالعدد – نشر بالاشتراك	*16.348* *(1 610)* *(1 520)*	*7 808* *(1 245)* *(1 187)*	*6 620* *(365)* *(333)*	*1920*
الهامش على تكلفة النشر	*13 218*	*5 376*	*5 922*	*1 920*
– جمع، تحرير، إدخال المعلومة – جمع، تصميم، إدخال الإشهار	*(6 474)* *(2 028)*	*(6 475)*	*(2 028)*	
الهامش على التكلفة الجمع	*4 716*	*(1 098)*	*3 894*	*1920*
– المجسم، إعداد الصفحات والتطوير – الطبع والتنظيم	*(2 192)* *(1 865)*			
الهامش على تكلفة الصنع	*659*			
– ترقية اسم الجريدة – إدارة المؤسسة	*(153)* *(361)*			
النتيجة الجارية	*145*			

***Source**: Laurent Ravignon et collectif, **La Méthode ABC/ABM : Piloter Efficacement une PME**, (Paris: Editions d'organisation, 2002), P.260.*

3 -تحديد سعر التكلفة والهوامش:

توزع تكلفة الأنشطة على مواضيع التكاليف لتحديد سعر التكلفة والهوامش، إضافة إلى حساب تكلفة إنتاج عناصر أخرى، منها:

خطوط الإنتاج، العمليات، الزبائن، المشاريع والوحدات التنظيمية.

ويتعلق الأمر هنا بتحديد الأنشطة المستعملة من قبل موضوع التكلفة وبالتالي تحديد كمية مسببات التكلفة المستهلكة . والتكلفة المحصل عليها مركبة من استهلاك الأعباء المباشرة نسبة للقواعد المستوحاة من قائمة التكاليف المستهلكة من قبل الأنشطة، احتراما

1 - Ibid., P.260.

لمبدأ السببية في استهلا ك الموارد. ويتطلب الحصول على التكلفة الوحدوية للإنتاج في البداية حساب التكلفة الإجمالية للأنشطة المستهلكة من قبل كل منتج. وفي هذه المرحلة يتم إدخال مفهوم حجم الإنتاج. وهذه الطريقة في الحساب تخضع لمنطق توزيع التكلفة الوحدوية للمسبب (التكلفة الثابتة) على التكلفة الوحدوية للمنتج أخذا بالحسبان عدد وحدات المنتجات المصنعة.

جدول رقم 17

بطاقة سعر التكلفة الوحدوية للمنتج *A*

	عدد وحدات القياس	تكلفة وحدة القياس	تكلفة المنتج *A*
مواد أولية			8
تكلفة اليد العاملة المباشرة			6
التكاليف المباشرة			14
الأنشطة المستهلكة:			
إدارة المشتريات	*8*	*0,05*	*0,40*
الرقابة على النوعية	1	*0,10*	*0,10*
تأطير الورشة	6	*0,417*	*2,50*
تصميم منتجات جديدة	1	*15*	*15*
تكلفة الأنشطة			*18*
مجموعة سعر التكلفة			*32*
سعر البيع			*40*
الهامش على سعر التكلفة (%)			*20%*

Source : *Laurent Ravignon et Collectif,* ***La Méthode ABC/ABM****, (Paris: Editions d'organisation, 1998), P.270.*

وفق نفس السياق، لو أضفنا بطاقة سعر التكلفة الوحدوية للمنتج *B*، يمكن عندئذ إعداد حساب النتائج الإجمالي للمنتجين:

جدول رقم 18
حساب النتائج الإجمالي حسب النشاط لمنتجين

الوظائف والأنشطة	المنتج *A*	المنتج *B*
الكميات المنتجة	*100,000*	*20 000*
رقم الأعمال استهلاك المواد الأولية تكلفة اليد العاملة المباشرة	*4 000,000* *-800,000* *600,000*	*6 000,000* *-2.400,000* *360,000*
= هامش على التكلفة المباشرة (1)	*2.600,000*	*3.240,000*
الأنشطة المستهلكة: إدارة المشتريات الرقابة على النوعية تأطير الورشة تصميم منتجات جديدة	 *-40,000* *-10,000* *-250,000* *-150,000*	 *-20,000* *-30,000* *-150,000* *-400,000*
مجموع جزئي لتكلفة الأنشطة (2)	*-1 800,000*	*-600,000*
الهامش بالوحدة النقدية (1+2) الهامش بالنسبة المئوية (%)	*800,000* *%20*	*2.640,000* *%44*

Source : *Laurent Ravignon et Collectif,* ***La Méthode ABC/ABM*** *, (Paris: Editions d'organisation, 1998), P.271.*

نلاحظ بسهولة أنه يمكن المقارنة بين المنتجين *A* و*B*

-يحتاج المنتج *A* لعدد أكبر من ساعات التصميم، فتصنيعه الأطول وقتا والأكثر تعقيدا يتطلب تأطير أكبر بكثير مما يتطلبه المنتج *B*. نستنتج أن الهامش الفعلي للمنتج *A* أقل عن الهامش المحسوب وفق الطريقة التقليدية كون هذه الأخيرة لا تميز بين المنتجين في توزيع تكلفة التصميم.

-ينتج المنتج *B* بمواد ببساطة إجراءات شرائها وتخزينها . المنتج *B* مصنف من الدرجات الدنيا، وبالتالي لا يتطلب فترة تصميم طويلة.

يمكن حساب مرد ودية الزبائن بنفس الطريقة.

4 -الانتقال من *ABC* إلى *ABM* :

يمكن أن نلخص طريقة الإدارة المرتكزة على الأنشطة على أنها استخدام لطريقة *ABC* في تطوير إدارة المؤسسة باعتبار هذه الأخيرة كشبكة من الأنشطة المنظمة في شكل عمليات[1] . لقد تم عرض طريقة *ABC* التي تقوم بإعادة تخصيص استهلاكات الموارد بين مواضيع التكاليف، لكن السؤال الذي يمكن أن نطرحه هو : ما هي الوسائل

1 -Langlois, Bonnier, Bringer, Op. Cit., P.89.

التي تسمح بإجراء العمليات التصحيحية الهادفة لتخفيض التكاليف؟ فطريقة *ABC* تخلت عن مبدأ الرقابة على الموارد لصالح مبدأ الرقابة على الأنشطة، لكنها لا تمنح عمليا وسيلة لقيادة الأنشطة في إطار مقاربة جماعية.

وتتمثل الفكرة الأساسية للإدارة عن طريق الأنشطة في تحسين الأداء عبر التحكم في الأنشطة وبالتالي في العمليات، في إطار تحقيق الأهداف العملياتية و الاستراتيجية للمؤسسة. فالعمليات هي نقطة الالتقاء بين الأهداف والأنشطة .[1] ويمكن أن نستنتج من هذا الطرح أن طريقة *ABM* ترتكز على التحسين المستمر للعمليات بدعم التمهين والتجديد.

يعرف مشروع نظام إدارة التكاليف *CMS (Cost Management System)* الذي أعدته مجموعة *CAM-I (computer Aided Manufacturing International)* الإدارة عن طريق الأنشطة أنهما «التركيز على إدارة الأنشطة كوسيلة لتحسين القيمة المتلقاة من قبل الزبون والربح الذي تحققه المؤسسة كنتيجة لمنح هذه القيمة».[2]

تطبيق طريقتي *ABC* و *ABM* هو انعكاس لإرادة التوفيق بين نظام التسيير وإدارة الأداء.

ينتج عن هذه التوافق ما يمكن أن نسميه رافعات الأداء التالية:[3]

-تخفيض التكاليف مع توخي الدقة،

-بث الاستراتيجية،

-ترقية المدخل الأفقي في تنظيم المؤسسة.

4-1- الزوج: قيمة-تكلفة

تهدف العمليات لإنتاج سلع وخدمات تحقق الإشباع للزبائن . فالعمليات إذن تخلق القيمة للزبائن، علما أن القيمة في الحالة العامة هي ذلك السعر الذي يستعد الزبائن لدفعه لشراء السلع والخدمات المنتجة، مع الانتباه إلى أن هذه القيمة ليست نتاج الخصائص

1 -Gervais, Op.Cit., P.131.
2 -Bouin, Op. cit., P.131.
3 -Ibid.

الفيزيائية (المادية) للمنتج، بل أيضا لعوامل أخرى كآجال التسليم، المصداقية، مدة الضمان، تكوين المستعملين، اقتصاد الاستعمال و خيارات التطوير.[1]

4-2- أنماط الأنشطة:

نميز بين نمطين من الأنشطة: ذات قيمة مضافة، ودون قيمة مضافة.

4-2-1- الأنشطة ذات قيمة مضافة:

النشاط ذو قيمة مضافة هو ذلك النشاط الذي يتلقاه الزبون كرافع في منفعة المنتج، بالتالي يستعد هذا الزبون يدفع سعر أعلى لشرائه . في هذه الحالة يمكن تبرير التكلفة المرتفعة لكن المتحكم فيها لهذا النوع من الأنشطة . ولكمثال عن ذلك دهن هيكل سيارة عبارة عن نشاط ذو قيمة مضافة لدى منتج السيارات . والربط بين مستعملين هو نشاط ذو قيمة مضافة لدى متعامل الهاتف الثابت أو النقال . وعلى العموم، معظم الأنشطة الإنتاجية توصف أنها ذات قيمة مضافة مع وجود بعض الاستثناءات . وفي هذه الحالة فان نشاط التغليف ذو قيمة مضافة بالنسبة لبعض المنتجات (كالمنتجات الصيدلانية لأسباب صحية) لكن يصبح ثانويا لبعض المنتجات كالقمصان التي لا يهم الزبون الطريقة التي يتم بها تغليفها.[2]

4-2-2- الأنشطة دون قيمة مضافة:

هي تلك الأنشطة التي لا تساهم في المنفعة التي يتلقاها الزبون . يسمح تقليص أو إلغاء هذه الأنشطة بتقليص التكاليف دون تخفيض كل من القيمة السوقية والنوعية للمنتجات،[3] مثال تخزين وشحن المواد الأولية لا يعتبر ذو قيمة مضافة إلا أنه من المستحيل إلغاؤهما. الحل يكمن في تقليصها إلى أقصى حد ممكن بالعمل على تقليص مسببات التكاليف المرتبطة بها . وعلى سبيل مثال تخفيض أخطاء الفوترة والتسليم تؤدي لتخفيض الأنشطة دون قيمة مضافة المرتبطة بهذه الاختلالات، كمعالجة الاحتجاجات والمسترجعات من الزبائن ومدد تصحيح الفواتير وتكاليفها.

---

1 -Langlois, Bounier, Bringer, Op. Cit., P.89-90.
2 -Ibid.
3 -Ibid., P.91.

4-3- سلسلة القيمة:

تشكل الأنشطة ذات القيمة المضافة سلسلة القيمة للمؤسسة . ولتكون تنافسية، على المؤسسة تحديد الأنشطة المولدة للقيمة مع الروابط الداخلية والخارجية فيما بينها:[1]

4-3-1- الروابط الداخلية:

تتأثر أنشطة المؤسسة فيما بينها، ولذلك وجب أن تكون متناسقة فيما بينها.

مثال: تنتج نوعية المنتجات الموزعة للزبائن عن نشاط التموين (شراء مكونات ذات مصداقية)، عن النشاط الإنتاجي (تصنيع آلي) أو عن نشاط الرقابة على المنتجات النهائية. ينجم عن هذه النوعية تخفيض في خدمات ما بعد البيع.

4-3-2- الروابط الخارجية:

توجد أيضا روابط فيما بين سلسلة قيمة المؤسسة وسلسلة قيمة مورديها، موزعيها وحتى زبائنها . من ذلك مثلا : تنظم شركة *IKEA* سلسلة قيمتها لتخفيض تكاليفها عن طريق الرفع من القيمة المتلقاة من قبل زبائنها. من ناحية المردودية يبدو من الأفضل بيع قطع الأثاث عوض بيعها جاهزة ومركبة، لكن هذا يتطلب مخطط لتركيب الأثاث مع توفير محلات عرض ملائمة.

4-4- التناسق بين *ABM* والمدخل الأخرى الحديثة للإدارة الاستراتيجية :

تتلاءم *ABM* مع العديد من التقنيات الحديثة في الإدارة الاستراتيجية من حيث أنها تساهم في إعادة تنظيمها والتنسيق فيما بينها، وذلك عبر شبكة الأنشطة المقرونة بمؤشرات التحليل ولعل أهم هذه التقنيات هي كل من إعادة هندسة الأنشطة والمعيارة النموذجية *Benchmarking*.

4-4-1- مدخل إعادة هندسة نموذج الأنشطة:

في البداية يجب تحديد تلك الأنشطة دون قيمة مضافة بغرض إعادة الهندسة أو بعبارة أخرى ترشيد نموذج [العمليات/ الأنشطة] فالنشاط عديم القيمة المضافة هو حالة عرضية لتنظيم يتسم بالاختلال: دورة عمل معقدة، عدم التحكم في التدفقات أو في النوعية، الدوران السيئ للمعلومة، التداخل في المهام. يخضع إلغاء الأنشطة دون قيمة مضافة لمسألة إعادة تشكيل العمليات المرتكز على وسائل هندسة العمليات (كطرق تحليل العمليات، بنك

1 -Ibid.

المعلومات المشتركة، شبكة الاتصال، تبسيط الإجراءات)[1] قد يتفاجأ المحللون الاستراتيجيون باكتشاف ما يسمى بال عملقيدون قيمة مضافة كنتيجة لتشابك عدد من الأنشطة دون قيمة مضافة، مثلا : معالجة الاحتجاجات، تصحيح الفواتير، إدارة التعديلات المتأخرة في تصميم المنتج، إدارة التعديلات المتأخرة لبرنامج الإنتاج، معالجة عودة المنتج للزبون. من ثم وجب دراسة كيفيات إلغاء هذه العمليات المبتورة. قد تنتج أيضا الأنشطة دون قيمة مضافة عن وجود اختلالات في عملية ذات قيمة مضافة:[2]

-مسار قرار معقد؛

-وجود مراكز الاختناق (أو إدارة خطوط الانتظار)،

-وجود أنشطة موازية تؤدي لتراكم المخزونات وطول الانتظار؛

-عدم التنسيق فيما بين بعض الأنشطة المترابطة فيما بينها؛

التداخل في المهام.

يمكن أن نصل إلى نتيجة أنه من الأجدر إلغاء أسباب إلغاء القيمة من النشاط عوض التفكير في إلغاء النشاط في حد ذاته.

4-4-2- المعيارة النموذجية: *Benchmarking*

في هذا المدخل نتطرق لمسألة تحسين فاعلية الأنشطة ذات قيمة مضافة . فلهذه الأخيرة دوما وزر جزء من تبذير التكاليف عديمة القيمة المضافة، والتي يجب تحديدها ومن ثم تقليصها أو إلغاؤها . ولكن على أي أساس؟ هل يوجد حد فاصل بين ما هو "ذو قيمة مضافة" وما هو تبذير؟ لعل المخرج الوحيد لهذه المعضلة يكمن في إعداد ما نسميه بـــ "وضعية الانحراف": ما هو معترف عليه فهو ذو قيمة مضافة، وما هو غير ذلك فهو تبذير. لو أخذنا على سبيل المثال نشاط مراقبة النوعية، فما هو متعارف عليه أنه بالنسبة لإنتاج مكونات إلكترونية وفق عملية تكنولوجية ما، الطريقة الوحيدة لضمان الحد الأدنى من المصداقية لدى الزبون تكمن في إجراء اختبارات نهائية للمنتج، يمكن القول أن مثل هذه الاختبارات هي ذات قيمة مضافة . فإذا ما نجحت مؤسسة أخرى تنتمي لنفس قطاع النشاط في وضع عملية إنتاج دقيقة وفعالة (صفر خلل في النوعية)، عندئذ تصبح

---

*1- Lorino, **Méthodes …**, Op. Cit., P.199.*

2 -Ibid.

الاختبارات نشاطا عديم القيمة المضافة، فتأخذ صفة التبذير . يتوقف إذن التمييز بين القيمة المضافة والتبذير على تحديد "العرف" إن صح التعبير عند موقف ما.[1]

يمكن تحديد هذا العرف بناءا على ثلاث طرق:[2]

-مرجعية أحسن أداء سابق: استخدام المعطيات السابقة كأساس لتحديد الانحرافات، ينبغي الانتباه هنا أن هذه الطريقة لا تطبق سوى على بعض الميادين بطيئة التطور.

-مرجعية التحليل التقني للنشاط أو للعملي: والذي يتضمن إمكانية التحسين، الخطورة هنا تكمن في الانغلاق على الأطر التقنية المبهمة.

-مرجعية أفضل الممارسات : سواء تلك التي تكون داخل المؤسسة في حد ذاتها، فلو أخذنا مثال مؤسسة تنتج ألواحا إلكترونية في أمكنة مختلفة عن طريق الدمج الآلي للمكونات، فالمقارنة بين تكلفة هذه ال عملي بين هذه الأمكنة تسمح لنا باختيار أحسن طريقة ممارسة في هذا الإطار.

أو يمكن أن تتم الاستفادة من معطيات السوق أو المنافسة حتى يتم تطبيق أفضل ممارسة والتي يكون مصدرها خارجيا في هذه الحالة. هنا يمكن إجراء عملية المقارنة وفق العرف الذي يتحدد على مستوى السوق وهذا أفضل بكثير من اللجوء للمرجعية الداخلية. الخطورة تكمن في تحول المؤسسة لمجرد تابع أعمى (تقليد الأحسن) عوض البحث عن التجديد (أن تكون الأحسن)، لذا يجب توخي الحذر في تطبيق المعيارة النموذجية *Benchmarking*.

4-5- الإدارة عن طريق الأنشطة وقياس الأداء:

تتطلب النظرة الأفقية في تنظيم المؤسسة عن طريق العمليات تبني نوع آخر من طرق قياس الأداء. وكانت الطرق التقليدية في قياس الأداء مرتكزة على المؤشرات النقدية دون سواها، والمبوبة في إطار تحضير الموازنات، بهدف الرقابة على استهلاكات الموارد في مراكز المسؤولية. إلا أن هذا الطرح لا يعد ملائما في حالة تبني الإدارة عن طريق الأنشطة، وهذا ما دعى لإعادة النظر في مفهومي الأداء وقياسه.

1 -Ibid., P.200.
2 -Ibid., P.201.

4-5-1- المدخل الحديث للأداء:

لقد أصبح الأداء مصفوفيا بمعنى أنه يعالج عدة أوجه أهمها التكاليف، الآجال، نوعية الخدمات إضافة إلى المساهمة في القيمة . فعلى المستوى الداخلي، يجب أن يعبر الأداء عن مجمل الجهود المبذولة في إطار التنسيق بين الأنشطة المتشابكة فيما بينها فللهدف إذن من قياس الأداء هو تحسين وتطوير السلوكيات في ظل احترام الأهداف الاستراتيجية. وهنا يجب الانتباه لمسألة مهمة وهي إمكانية عدم تواجد عوامل الأداء مع طريقة قياسه في نفس الموضع ، أو بعبارة أخرى فان أداء الأنشطة البعدية يكون مرهونا بالخيارات المحددة على مستوى الأنشطة القبلية.[1]

4-5-2- المؤشرات الجديدة للأداء:

اعتمادا على المعايير المتفق عليها لكل نشاط في المؤسسة، وبالاتفاق مع العملياتيين، ينبغي على مراقب التسيير أن يعرف مؤشرات قياس الأداء ومؤشرات التحكم في الأداء إضافة لمؤشرات متابعة خطة التنفيذ والتطوير . والواقع أن مؤشرات قياس الأداء تقيم النتائج التي يحققها النشاط أ و العملية. ويمكن استعمال نظام المعلومات الحالي لكن مع استعمال نظرة متعددة المعايير (التكلفة الوحدوية للمسبب، متوسط الآجال، معدل إرضاء الزبائن). أما مؤشرات التحكم في الأداء، فتشمل مجموع رافعات التنفيذ التي تسمح بالتحكم في الأداء وهي توافق العوامل المسببة للأ داء في إطار عملية التحليل من النوع "السبب/الأثر." ويمكن تحديد هذه المؤشرات بواسطة وسائل إدارة الأداء حتى تتسنى معرفة أسباب الخلل . وفي الأخير، تشمل مؤشرات متابعة خطة التنفيذ والتطوير مجمل المؤشرات التي تسمح بالحكم على مدى تقدم خطة التنفيذ .[2] وينبغي أن تخضع عملية وضع واستغلال المؤشرات لمقاربة أفقية للتمهين الجماعي خلافا للطرق التقليدية لتنشيط الهياكل في المؤسسة.

4-5-3- قياس تكاليف القدرات:

يؤدي تطبيق *ABM* إلى تحديد المعطيات التالية على مستوى كل نشاط: [3]

-قياس النشاط: مثلا، خط الإنتاج؛

1-Alazard, Sépari, Op. Cit., P.612.
2 -Ibid., P.614.
3 -Ibid.

-حجم النشاط: مثلا، 11000 عملية فوترة في شهر مارس؛

-قدرة النشاط: مثلا، 12000 فوترة شهريا.

في هذا الإطار، لا يتم النزول بمسألة التحكم في التكاليف إلى غاية المنتج، بل يتم الاكتفاء بالتحكم في التكلفة الوحدوية لمسبب النشاط. إلا أن هذا التحليل الخاص بتكلفة الأداء يبقى منقوصا إذا لم يأخذ بالحسبان مفهوم الفاعلية الذي يبقى بدوره مرهون بالعوامل التالية:

-عدم التبذير في إطار التوليفة (خط الإنتاج/ ساعات العمل)

قدرة استيعاب الهياكل لمعالجة العدد اللازم من خطوط الإنتاج.

وأهم ما يمكن استخلاصه بالنظرق لطريقة *ABC/ABM* هو أنها مدخل أساسي في إعادة تنظيم المؤسسة أفقيا عوض النظرة العمودية التقليدية . وهذا ما يسمح بوضع كل الأطراف داخل المؤسسة أمام مسؤولياتهم من حيث المساهمة في خلق القيمة التي يتلقاها الزبون من خلال ضبط كافة الأنشطة وهندستها في إطار عمليات تفاعلية مع إستراتيجية المؤسسة.

المطلب الثاني: مدخل التكلفة المستهدفة *TCM*:

طورت طريقة التكلفة المستهدفة "*Target costing*" في إطار ما يسمى بالإدارة الاستراتيجية للمنتج. فوفقا لهذا المدخل، يعتبر المنتج محوريا في التحليل الإستراتيجي عبر كافة مراحل دورة حياته وخاصة عند مرحلة التصميم.

وقد طور اليابانيون هذه الطريقة من منطلق بسيط وهو أن المنتجات هي التي تولد الأرباح للمؤسسة، وأن هذه الربحية معرفة ابتداء من مرحلة التصميم. وفي هذه الحالة يمكن القول أن التكلفة لم تصبح عائقا بل هدفا في حد ذاته.

كما استخدم اليابانيون مدخل التكلفة المستهدفة منذ سبعين بيت القرن العشرين ولا يزالون يطبقونها إلى يومنا هذا، لقناعتهم أن هذه الطريقة سلاح استراتيجي يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفعالية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى. ويمكن أن نلاحظ اليوم أن هناك نسبة كبيرة من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب، مثل صناعة السيارات، الإلكترونيات، الأدوات المنزلية من الصناعات الحديثة والمتقدمة، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا، نيسان، سوني، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب.

1 مفهوم التكلفة (*Target Cost*):

تعددت الدراسات التي تناولت تعريف التكلفة المستهدفة . يرى بعض الباحثين بأنها أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل التصميم والتخطيط والتطوير، وبعضهم يرى أنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج. وفيما يلي أهم التعاريف التي تناولت هذا الموضوع:[1]

وقد عرفها *Kato* بأنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخيرة للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف في أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة.[2]

وقد ورد تعريف التكلفة المستهدفة بأنها "أسلوب محاسبة لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج ".[3] وبناء على ما سبق، يمكن أن نوجز أهداف التكلفة المستهدفة في الآتي:

-تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأ؛

-تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق؛

-إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل؛

-تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛

-خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود؛

-مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

---

1 -غسان فلاح المطارنة، **متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية)**، الأردن، جامعة آل البيت، ص . 284-285 .*www,reefnet.gov.sy*

2 -*Yutaka Kato,Eisuke Yoshida**, Target cost Management and Organisationl Theories**, (Kobe: Management accounting Workshop of Kobe University, February 1998), P.2*

3 -*Robin cooper, Regine Slagmulder, "**Taget costing and value Engineering**", Productivity Press, New York, 1997.*

2 - مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بعدد من المراحل والتي لا بد وأن تبدأ بمرحلة تحديد سعر البيع ومن ثم تحديد هامش الربح المستهدف وصولا إلى تحديد التكلفة المستهدفة.

2 - 1 - تحديد السعر المستهدف:

يتم تحديد هذا السعر بناء على دورة حياة المنتج، [1] ما يعني أننا بصدد الحديث عن توليفة أسعار عوضا عن سعر واحد فقط. فتحديد السعر مرتبط إذن بتقنيات دراسة السوق ترتكز هذه العملية على إحصاء مختلف احتياجات المستهلكين خاصة عناصر القيمة المحسوسة لديهم في إطار علاقاتهم بالمنتج. ويجب أن تمكن الدراسات السوقية من تحديد المجالات التي تضم أكبر عدد من الزبائن المحتملين بالمنتج عند السعر الذي يحدده السوق.

وتدرس المجالات المحتملة وفق منظور القيادة الاستراتيجية من حيث أن خيارات تطوير المنتجات الحالية يجب أن تضع الخطوط العريضة لمحفظة المنتجات المستقبلية في إطار احترام الاختيارات.[2] فالسعر المستهدف إذن هو ذلك السعر الذي يقبله المستهلكون ويمكن المنشأة من تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة.

2 - 2 - تحديد هامش الربح المستهدف:

ويعرف على أنه "الهامش الذي يجب أن تحققه المنظمة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل وهذا الهامش يحدد بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع، النتائج التاريخية، تحليل المنافسة وينبغي أن يك ون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج .[3] وفي كثير من الأحيان يتحدد هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على الأصل أو معدل العائد المستهدف على المبيعات ومهما يكن

---

1 – أنظر الصفحة 40.

2 -Alazaid, Sépari, Op. Cit., P.620.

3- صفاء عبد الدايم، "**نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة** "،جامعة عين شمس: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، 2001، ص.470.

من أمر فينبغي مراعاة واقعية وكفاية هامش الربح المستهدف.[1] ويمكن للمنشأة أن تحدد هوامش ربح واقعية بإحدى طريقتين:[2]

-الطريقة **الأولى:** تبدأ المنشاة بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق ثم يعدل هذا الهامش طبقا للتغيرات المتوقعة في ظروف السوق وبناء على هذه العلاقة التاريخية تحدد المنشأة هامش الربح المستهدف.

-الطريقة **الثانية:** تبدأ المنشأة بالربح المستهدف لمجموعة من المنتجات مع إجراء زيادة وتخفيض لهوامش الربح داخل مجموعة المنتجات وذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات مجتمعة.

2 3 -التكلفة المستهدفة:

تستنتج التكلفة المستهدفة من الحسابات السابقة من خلال عملية طرح بسيطة:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف.

وتبدو هذه المعادلة ش املة وغير كافية من حيث أنه يجب تحديد التكاليف المستهدفة لمكونات المنتج ولمجاميع هذه المكونات لذلك يمكن استخدام ثلاثة مستويات من التحليل: التحليل الوظيفي للمنتج، التحليل العضوي للمنتج وإدارة العلاقة مع الموردين.

2 3 1 -التحليل الوظيفي للمنتج:

كل منتج له وظائف رئيسية معينة تتجمع معا لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج . ومن خلال هذه العملية يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوي ة ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب العميل في دفعه مقابل الانتفاع بتلك الوظيفة . وقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تشير التغذية العكسية إلى عدم أهميتها من وجهة نظر العميل. فهذا الأخير لن يدفع مقابل لوظائف ليست لها قيمة لديه، وبعد عمل التحليل السابق يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف وذلك بناء على الأهمية النسبية لكل وظيفة.[3]

---

1 -نفس المرجع.

2-أحمد زامل، «**نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة** »، كلية التجارة جامعة بنها : مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، 1999، ص. 336.

3 -Alazard, Separi, Op. Cit., P.621.

2 3 2 - تحليل مكونات المنتج:

بمجرد تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من وظائف المنتج وفي سبيل ذلك يتم إعداد الترتيب النسبي للمكونات في ضوء الاعتبارات الفنية ومدى مساهمة كل مكون في تحقيق وظائف المنتج. ويتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف إلى تكاليف مستهدفة على مستوى المكونات بحيث يكون مجموع التكاليف متساوي مع التكلفة على مستوى الوظائف، ثم يتم تحديد المكونات التي يمكن ترشيحها لعمليات خفض التكاليف عن طريق الحذف أو الدمج أو الإحلال وذلك مقارنة بالأهمية النسبية لكل مكون.[1]

2 3 3 - إدارة العلاقة مع الموردين:

تحدد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات أسعار البيع المسموح بها لمورديها ويتم مقارنة تلك التكاليف بالأسعار المعروضة من قبل الموردين، فإذا كانت تلك الأسعار مرضية تقبلها المنشأة. أما إذا كانت تلك الأسعار مرتفعة فتقوم المنشأة بمفاوضات إضافية مع الموردين، كما قد ترسل المنشأة مهندسيها إلى الموردين لمساعدتهم في تخفيض تكاليفهم بما يؤدي إلى تخفيض في أسعار المكونات. كما يمكن للمنظمة إتباع نظام السحب من الموردين ووفقا لهذا النظام تطلب المستلزمات من الموردين وقت الحاجة إليها بحيث تتدفق المكونات من الموردين إلى مواقع الإنتاج مباشرة بما يؤدي إلى التخفيض في تكاليف التخزين. وقد يتم إشراك الموردين في عملية تصميم المنتج فهذه الخطوة تمثل نقل العلاقة مع الموردين من ربح طرف على حساب خسارة الآخر إلى علاقة تكامل بين المنظمة والموردين.[2]

3 - سياسات خفض التكاليف:

بعد أن تتوفر المؤسسة على هدف من حيث التكلفة عليها أن تتواجه مع قدرتها على إنتاج المنتج المطلوب مع احترام خصائصه الوظيفية . وتتجسد هذه القدرة فيما يسمى التكلفة المبدئية (الجارية) والتي عادة ما تفوق التكلفة المستهدفة مع اعتبار هذه الأخيرة

---

*1 -Lorino, **Méthodes…**, Op. Cit., P.302.*

2 - صفاء عبد الدايم، مرجع سابق، ص. 483.

كسقف لا يجب تجاوزه. فالتقابل بين كل من التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية هو الكفيل بإعداد مدخل لتخفيض التكاليف.

3 1 1 -التكلفة المبدئية (الجارية):

عادة ما تلجأ المؤسسة لبنك المعلومات التقنية الذي يتشكل لديها بفضل قائمة منتجاتها من أجل حساب التكلفة المبدئية للمنتج. لكن يجب توضيح أمر مهم وهو ماهية هذه التكلفة، هل هي تكلفة جزئية أو كلية؟ هل هي تكلفة إنتاج أم سعر تكلفة؟ وهذان السؤالان ما هما إلا انعكاس للميزة التنافسية التي قد تكتسبها المؤسسة في حالة ما إذا تمكنت من معرفة التكلفة المستقبلية لمنتجها.

3 1 1 1 -مكونات التكاليف المبدئية:

كما التكلفة المستهدفة، على التكلفة المبدئية أن تغطي كافة مراحل دورة حياة المنتج . وهي تشمل أيضا كل الأعباء الناجمة عن الاختيارات المتعلقة بتصميم المنتج:[1]

- التكاليف المباشرة للمواد الأولية والمكونات.
- التكاليف غير المباشرة المنسوبة لمدة العمليات، لدرجة تعقيد المنتج، مستوى معيارية المكونات، المتطلبات النوعية، دورة إطلاق رزم الإنتاج.

3 2 2 -طرق تقدير التكلفـــة المبدئـــية:

يستدعي التقدير التنبؤي للتكاليف اللجوء لثلاثة أنماط من طرق:[2]

3 2 2 1 -الطرق القياسية:

ترتكز الطرق القياسية على الارتباط فيما بين التكاليف والخصائص المادية (الفيزيائية) للمنتج (الأوزان، الأبعاد، القدرة). وتجري دراسة إحصائية لهذا الارتباط عبر ملاحظة كل من التكاليف والخصائص للمنتجات الموجودة.

وعلى سبيل المثال، فإذا أدت ملاحظة توليفات القيمة، التكلفة والقدرة لعشرة نماذج من المحركات الكهربائية إلى تحديد العلاقة : $c = 96 + 2{,}1P$ (حيث يعبر عن تكلفة المحرك و P يعبر عن قدرته) إذن، تكون تكلفة محرك غسالة من النوع 500 x ذات قدرة 120 w كالتالي: $96 + (1.2 \times 120) = 240$.

---

1 -Langlois, Bornnier, Bringer, Op. Cit., P.126.
2 -Ibid., PP.106 −107.

وتبدو هذه الطريقة شمولية نوعا ما، لذا من الأفضل استعمالها عند مرحلة دراسة تصميم المنتج بغرض الحصول على تكلفة تقريبية للتكلفة المبدئية.

3 2 2 2 -الطرق التقابلية:

منطلق هذه الطريقة هو وجود منتج في السوق يقابل المنتج الجديد المراد إطلاقه والذي يمكن على أساسه قياس التكلفة المبدئية. وبعد ذلك يتم تقييم كلفة تعديل المنتج الجديد نسبة للمنتج المقابل. من ذلك مثلا أن نتولى مؤسسة *Electro* إنتاج غسالة الأطباق *L450* بتكلفة وحدوية قدرها 580 ون. الغسالة *L450* توفر نوعين من برامج التنظيف وعند مستوى ضجيج قدره 50 دسبيل. ويمنح المبرمج *P4* المقترح من أجل الغسالة *x*500 أربعة برامج بمستوى ضجيج مخفض قدره 42 ديسبل بفضل طريقة عزل مبتكرة. تقدر التكلفة المبدئية للمبرمج *P4* بـــ 164 ون بينما تبلغ تكلفة مبرمج الغسالة *L450* 80 ون. أما طريقة العزل من أجل 42 ديسبل تكلف 35 ون بينما تكلف 16 ون من أجل 50 ديسبل.

التكلفة المبدئية للغسالة 500 *x* مساوية لـــ:

58+(164−80) + (35−16) = 683 ون.

وهذه الطريقة تفترض عدم وجود فجوة تكنولوجية معتبرة بين المنتج الجديد والمنتج المقابل الموجود في السوق.

3 2 2 3 -الطرق التحليلية:

ترتكز الطرق التحليلية على التحليل التقني المفصل للمنتج الجديد . تمكن الدراسة التقنية من تحديد مسببات التكلفة (عدد ساعات التصنيع، حجم سلاسل الإنتاج، عدد المكونات، أوزان المكونات).

تحسب التكلفة التنبؤية للمنتج بالعلاقة $\Sigma(I_i\ C_i)$ حيث أن (I_i) تمثل المسبب $_{(i)}$ و C_i تمثل تكلفة المسبب.

ويمكن استعمال طريقة *ABC* أو طريقة مراكز المسؤولية لتحديد التكلفة التنبؤية، وتبقى مصداقية النتائج مرهونة بالكفاءة في اختيار مسببات التكلفة . ومن الواضح أن الطرق التحليلية أكثر تعقيدا من الطرق القياسية أو التقابلية بفعل اشتراطها وجود معلومات مفصلة حول المنتج الجديد. فنجاح استخدام هذه الطريقة يفترض استباقها عند مرحلة التصميم.

3-2-3- الترجيح بين التكلفة المبدئية والتكلفة المستهدفة:

تكون التكلفة المبدئية المحسوبة في معظم الأحيان أكبر من التكلفة المستهدفة السوقية. فالرهان هنا هو تقليص الفجوة بين هاتين التكلفتين من خلال الاقتصاد في مرحلة التصميم وتحسين تنظيم العمليات الإنتاجية في إطار منظور التوليفة قيمة – تكلفة: تخفيض التكلفة دون التأثير على القيمة المعروفة للمنتج. وبعبارة أخرى فان العلاقة بين المفهومين "لا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نها ية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة في مراحل البحث المستمر عن مواطن لاختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن".[1]

وتدخل عملية الأمثلة (*Optimisation*) هذه في إطار ما يسمى بالتحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج، ويشار إلى الخفض في التكلفة الناتج من التحسن بالتكلفة المطورة .[2] وهناك نموذج للتحكم في التكاليف عبر مرحلتين:[3]

- كمرحلة أولى يخفض الفارق بين التكلفة المبدئية والتكلفة المستهدفة من خلال أمثلة مرحلة التصميم (نسبة التخفيض 80%). يمكن اعتبار التكلفة التنبؤية كتكلفة معيارية، فالتكلفة المبدئية هنا عبارة عن تكلفة مخططة.
- كمرحلة ثانية، يتمثل التحسين في الرقابة على التكاليف المستهدفة : في هذه الحالة نحن بصدد الحديث عن "صيانة التكلفة" بتجنب تبذير المكاسب المحققة في المرحلة الأولى عند التصنيع والتوزيع.

ويرى *SAKURAI* أن التحكم في التكاليف يمر عبر ثلاث مراحل:[4]

- تخفيض التكاليف عند التصميم يسمح بتحديد تكلفة وسيطية تسمى بالتكلفة القصوى، وهي تكلفة تبقى دوما أقل من التكلفة المبدئية رغم أنها أكبر من التكلفة المستهدفة.
- التخفيض التالي يتم استباقه عند الإنتاج بوضع نظام للتمهين أو من خلال التحسينات المطبقة في طرق الإنتاج عند هذه المرحلة تتساوى التكلفتين القصوى والمستهدفة.

---

1 –عاطف عبد الرحمن، **إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشاة** ، (كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي: مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 17، العدد 2 ديسمبر 2003)، ص. 127.

2 – صفاء عبد الدايم، مرجع سابق، ص. 484.

3 - Alazar, Sépari, Op. Cit., PP.624-625.

4 - Ibid.

- المرحلة الأخيرة تتعلق بصيانة التكلفة حيث يتم التأكد من بقاء مستوى التكلفة الفعلية عند نفس مستوى التكلفة القصوى المتوقعة.

4 مثال تطبيقي عن التكلفة المستهدفة:

يقوم القسم x بإنتاج محركات لصالح السبع أقسام الأخرى التابعة للمؤسسة MG التي طورت قدراتها منذ نشأتها في مجال تجميع وتصميم محركات السيارات . اعتادت MG على شراء المكونات اعتمادا على طريقة مراكز المسؤولية بغرض حساب الربحية عن كل قسم. وقد اعترض مديرو الأقسام على هذا الأسلوب بفعل ملاحظاتهم لتوجه الموردين الداخليين للمكونات نحو سلوك يتسم بالتكاسل وقلة الفاعلية.[1]

وقد اقترحوا عوضا عنه اللجوء لموردين خارجيين للاستفادة من التنافسية . وبعد سنوات من الشد والجدب، قررت MG السماح لمديريها باختيار أحسن مورد، إلا أن ذلك ينطبق فقط على المحركات الجديدة فقط. وعليه تحصل الموردون الخارجيون على دفتر الشروط الخاص بالمحركات الموجودة . وتم إعلان مديرو أقسام المكونات بهذا الإجراء . وكردة فعل، قام *Bob Ward*، مدير قسم المحركات، بتشكيل مجموعة عمل ودراسة مشكلة من عمال داخليين ومستشار. قامت المجموعة بتحرير تقرير يقر بأن تكاليف قسم المحركات تزيد بـــ25% عن مثيلاتها لدى المنافسين ولنفس فئة المحركات . طلب*Bob Ward* من المدرين باستغلال هذه المعلومات وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، الهدف هو الحصول على أحسن سعر في السوق مقارنة بالمنافسة.

وبعد سلسلة من اللقاءات مع الزبائن وأقسام التجميع الداخلية، استخلص *Bob* انه توجد أربع متطلبات وظيفية مهمة: القوة، استهلاك الوقود، الوزن ومستوى الضجيج . فالتكاليف ترتفع طرديا مع زيادة التصميم وقوة المحرك والعزل الصوتي، وتنخفض كلما زاد وزن المحرك واستهلاك الوقود. ويضاف إلى ذلك الارتباط المعقد الذي يميز الخصائص الأربع للمحرك. انطلاقا من دراسة هيكل التكاليف هذه، قرر *Bob* وفريقه تخفيض درجة تعقيد خط الإنتاج وبالتالي تخفيض التكاليف، وذلك بعرض ثلاثة أنواع جديدة من المحركات والتي هي في الحقيقة تعديلات على محركات موجودا أصلا . لكل من هذه المحركات

1 -*Telles, Op. Cit., PP.86-92*

القدرة على دمج خصائص غير مسبوقة على مستوى القوة، الاستهلاك، الوزن، والضجيج، مع إمكانية تعديلها وفقا لرغبات الزبائن الفرديين.

جدول رقم 19
يبين المعطيات الخاصة بكل محرك

	المحرك1	المحرك2	المحرك3
الكمية المتوقعة وفق دورة حياة المنتج	*850,000*	*2.200,000*	*1.500,000*
السعر المستهدف	*7,500*	*4,500*	*6,000*
الهامش المستهدف	*1100*	*800*	*1,000*
تكلفة المواد الأولية	*2,500*	*1,800*	*2,300*
المكونات المشتراة	*2,200*	*1,400*	*1,200*
التكاليف الغير مباشرة	*3,317*	*1,649*	*2,699*
التكاليف المتوقعة	*8017*	*4,849*	*6,199*

أدى الفرق المعتبر بين كل من التكلفة المستهدفة والتكلفة المتوقعة (المبدئية) إلى تفكير عميق على مستوى كل مجموعة كخطوة أولى، تم تحليل طبيعة التكاليف غير المباشرة فكانت كما هي مبوبة في الجدول الآتي:

جدول رقم 20
يبين تحليل طبيعة التكاليف غير المباشرة

التكلفة	المسبب	تكلفة المسبب	المحرك1	المحرك2	المحرك3
التجميع	ساعات التجميع	*35*	*7*	*3*	*5*
ضمان النوعية	ساعات التفتيش	*42*	*2*	*1*	*2*
التعديل	ساعات العمل	*35*	*3*	*1*	*3*
صيانة التجهيزات	ساعات المتابعة	*28*	*5*	*2*	*4*
تكاليف غير مباشرة مرتبطة برزم الإنتاج					
التكلفة	المسبب	تكلفة المسبب	المحرك1	المحرك2	المحرك3
تغير الأمكنة	عدد التغيرات	*50*	*7*	*5*	*4*
تشغيل المحركات	عدد ساعات التشغيل	*250*	*8*	*4*	*7*
تكاليف غير مباشرة مرتبطة المنتجات					
التكلفة	المحرك1		المحرك2		المحرك3
	تكلفة كلية	تكلفة وحدوية	تكلفة كلية	تكلفة وحدوية	تكلفة كلية	تكلفة وحدوية
الهندسة	80 مليون	94	45 مليون	20	55 مليون	37
المتابعة	8 ملايين	9	8 ملايين	4	8 ملايين	5
تكاليف غير مباشرة مرتبطة بالأنشطة الداعمة						
التكلفة	المسبب	تكلفة المسبب	المحرك1	المحرك2	المحرك3
الإدارة	ساعات العمل	18	17	7	14
مصاريف عامة	تكلفة المواد	*0,002*	2500	1800	2300

تحسب التكلفة الوحدوية للتكاليف غير المباشرة المرتبطة بالمنتجات بقسمة التكاليف الكلية على حجم المبيعات المنتظرة خلال دورة حياة المنتج. وتقدر تكلفة المسبب للتكاليف غير المباشرة المرتبطة بالأنشطة الداعمة بقسمة التكلفة الكلية للمؤسسة MG عند مستوى الإنتاج العادي على قدرة الإنتاج المتوقعة وفقا لمسببات التكلفة المتبناة . وهذه العملية الحسابية تذكر بأن تغير حجم الإنتاج على المدى الطويل يؤدي إلى تغير تكلفة الأنشطة الداعمة.

جدول رقم 21
يبين النتائج المتحصل عليها من التقييمات السابقة

الكمية المنتظرة على دورة حياة المنتج		850000	2200000	1500000
السعر		7500	4500	6000
تكلفة المواد				
	المواد الأولية	2200	1400	1200
	المكونات	2500	1800	2300
تكاليف غير مباشرة مشتركة				
	التجميع	245	105	175
	ضمان النوعية	84	42	84
	التعديل	105	35	105
	استعمال التجهيزات	140	56	112
تكاليف مرتبطة بالرزم				
	تغير الأمكنة	350	250	200
	التشغيل	2000	1000	1750
تكاليف مرتبطة بالمنتجات				
	الهندسة	94	20	37
	المتابعة	9	4	5
تكاليف مرتبطة بالأنشطة الداعمة				
	الإدارة	306	126	252
	مصاريف عامة	50	36	46
تكلفة إجمالية متوقعة		8084	4874	6266
ربح متوقع		*-584*	*-374*	*-266*
ربح مستهدف		*1100*	*800*	*1000*
الفرق: ربح متوقع/ربح مستهدف		*-1684*	*-1174*	*-1266*

هندسة القيمة:

بهدف تخفيض التكاليف : جمع قسم المحركات فرقة المشروع الخاص بتحسين خصائص المحركات . وقامت هذه الفرقة بتحليل القيمة عن طريق شراء محركات المنافسين وتفكيكها في محاولة لاكتشاف أفكار تصميمية جديدة هذا إضافة لعمل الفرقة مع مهندسي التصميم لتحديد التقنيات الجديدة التي تسمح بتحقيق نفس الوظائف بتكاليف أقل مع إلغاء الوظائف غير المفيدة، وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم 22

	المحرك1	المحرك2	المحرك3
تكلفة المواد الأولية	2400	1600	2200
تكلفة المكونات المشتراة	2100	1300	1000
ساعات التجميع	6	2	4
ساعات التعديل	2	دون التغير	2

لتحليل الوظيفي للقيمة:

بعد ذلك تقوم فرقة التصميم بقياس قوة الاستهلاك، الوزن ومستوى الضجيج لكل نوع من المحركات الثلاثة . من ثم تقوم الفرقة بمقابلة الزبائن لإحصاء تطلعاتهم . تؤدي هذه العملي للنتائج التالية:

جدول رقم 23

سعر المحركات 1،2،3	7200	4800	3600
تكلفة المواد الأولية	2200	1700	2400
ساعات التجميع	4	3	5
ساعات استخدام التجهيزات	5	3	4
تكاليف الهندسة	70.000.000	50.000.000	62.000.000

إعادة الهندسة:

جدول رقم 23

1- ساعات العمل	3	2	3
2-ساعات التفتيش	1	1	1
3-ساعات التعديل	1	1	1
4-ساعات استخدام المواد	3	2	3
5-عدد التنقلات	4	2	4
6-ساعات تشغيل المحركات	4	2	4
7-تكاليف الهندسة	115.000.000	80.000.000	95.000.000

ترتكز فرقة المشروع بعد ذلك على عملية الإنتاج لتحديد أنماط جديدة لتجميع المحركات. وبالاشتراك مع الموردين، يتم تبني نمط نموذجي وفق طريقة *Just in Time*

وإعادة تنظيم سلسلة الإنتاج لتتلاءم مع طريقة التجميع المستمر . الهدف من هذه التغييرات هو إلغاء الأنشطة عديمة القيمة المضافة. وهذه التغيرات تتجسد كما يلي:

جدول رقم 24
التكاليف المتوقعة الناتجة عن التغيرات المطبقة

		المحرك1	المحرك2	المحرك3
الكمية المتوقعة على دورة حياة المنتج		*85000*	*2200000*	*1500000*
السعر		*7200*	*4800*	*6300*
تكلفة المواد				
	تكلفة المواد الأولية	*2200*	*1700*	*2400*
	تكلفة المكونات	*2100*	*1300*	*1000*
تكاليف غير مباشرة مشتركة				
	التجميع	*105*	*70*	*140*
	ضمان النوعية	*42*	*42*	*84*
	التعديل	*35*	*35*	*35*
	استغلال التجهيزات	*84*	*56*	*56*
التكلفة المرتبطة بالرزم				
	تغير الأمكنة	*200*	*100*	*100*
	تشغيل	*1000*	*500*	*1250*
تكاليف مرتبطة بالمنتج				
	الهندسة	*135*	*36*	*63*
	المتابعة	*9*	*4*	*5*
تكلفة الأنشطة الداعمة				
	إدارة عامة	*144*	*108*	*162*
	مصاريف عامة	*44*	*34*	*48*
تكلفة كلية متوقعة		*6098*	*3984*	*5093*
ربح متوقع		*1102*	*815*	*1207*
ربح مستهدف		*1100*	*800*	*1000*
الفرق: ربح متوقع /ربح مستهدف		*2*	*15*	*207*

عند هذه المرحلة تبدو الأمور جيدة ويتم تبني الاستراتيجية المقترحة.

طريقة التكلفة المستهدفة فعالة كونها تضعنا أمام تحد كبير وهو جعل التكلفة هدفها عوضا عن كونها عائقا كما هو عليه الحال في الطرق الأخرى . واستهداف التكلفة يتطلب البحث عن تثمين منحنى خبرة المؤسسة عبر التحكم في عمليات الإنتاج واليقظة الاقتصادية بالإضافة إلى الزيادة في الدورات التدريبية للعمال والفرق التقنية.

المطلب الثالث: طريقة *UVA*

تهدف طريقة وحدات القيمة المضافة "*UVA* " لنمذجة المؤسسات المتعددة المنتجات في شكل مؤسسة أحادية المنتج . فيتم عبرها التعبير عن التكلفة الشاملة لمنتجات متنوعة استنادا لتكلفة المنتج الرئيسي مما يسمح فيما بعد بمعرفة نتيجة كل منتج بعد طرح التكاليف من أسعار البيع . أوجدت مبادئ هذه الطريقة من فبل *Georges Perrin* سنة 1963 وطورت فيما بعد من فبل مجموعة من الخبراء وعلى رأسهم زوجته *Suzanne Perrin* متبوعة بمعهد دراسات وقياس الإنتاجية "*IEMS*" وكذا كل من المهندسين *Jean Fievez* و *Robert Zaya* اللذان أطلقا تسمية وحدات الإنتاجية "*Up*" عوضا عن "*Gp*" التي كانت ترمز لمؤسسها، وكنتيجة لتوسع مجال الدراسة من دراسة أعباء الإنتاج إلى دراسة الإنتاجية ككل، ومع تحول الاهتمام فيما بعد لدراسة كافة الأعباء، حولت التسمية من وحدات الإنتاجية إلى وحدات القيمة المضافة "*UVA* ".[1]

1. المبادئ الأساسية لطريقة *UVA*:

انطلق *Georges Perrin* من فكرة صعوبة قياس إنتاج المصنع بواسطة وحدة قياس موحدة . ومن غير الملائم توزيع أعباء التصنيع بتقسيمها على عدد الوحدات المصنعة. فمن المستحيل أن كون هذا التقسيم دقيقا بفعل تنوع المنتجات الذي يعني تنوع وحدات القياس.

عوضا عن الخوض في إشكالي ة التوزيع الأمثل للأعباء الكلية للمؤسسة، يمكن الانتقال بالمشكلة إلى مستوى أخر هو البحث عن توحيد الإنتاج بتحديد ما يسمى "الجهد الإنتاجي" هذا المفهوم يعبر عن كل المجهودات سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة في العملية الإنتاجية لتصنيع المنتجات. ومهما كانت درجة تنوع هذه الأخيرة واختلفت طرق تصنيعها يمكن أن تستعمل وحدة "*Gp*" لقياس الجهد الإنتاجي الخاص بها. قد تتوافق هذه الوحدة مع قياس آلة معينة أو من خلال الرجوع لمكون أو منتج يسمى "المنتج الأساسي".[2]

يفرق *Georges Perrin* بين الأعباء المحملة وغير المحملة فيمكن إخضاع ا لأعباء المحملة لقانون واضح فيما يخص توزيعها على الوحدات المصنعة . وفي حين لا تخضع

---

*1 -Roger Granier, "**La méthode UVA**", Echo-Gestion, N°5, Marseille (Mai 2005), P.1, www.ecogesam.ac-aix-marseille.fr/revue.*

2 -Ibid., P.2.

الأعباء غير المحملة لقانون واضح عند التوزيع، لذلك يرى انه لا يجب الخلط بينها وبين الأعباء العامة والتي لا تشتمل على عدد كبير من مراكز الأعباء. إلا أن أحد هذه المراكز قد يتميز بشذوذه عن منطق توزيع الأعباء المطبق في المؤسسة وهو يعبر بذلك عن الأعباء غير المحملة.[1]

ترتكز طريقة "*Gp*" على مبدأ "الثوابت المبهمة" (*constantes occultes*) ويقصد بالثوابت هنا تلك العلاقة الثابتة في الزمن بين العمليات الأساسية اللازمة لسير المصنع. فثبوت هذه العلاقة يتجسد بثبات مجهود الإنتاج الذي يعبر بدوره عن مجموع الأعباء المستهلكة في كل عملية. فبقاء العلاقة بين المجهودات ثابتة مرهون ببقاء العلاقة الطردية لأسعار عوامل الإنتاج مع الزمن.[2]

وتزداد دقة سعر التكلفة مع زيادة مراكز الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبا ر في حساب الأعباء المحملة. وكل مركز أعباء مكون للأعباء غير المحملة ما هو إلا عامل من عوامل عدم الدقة في حساب التكاليف. فالواجب هنا هو تخفيض الأعباء غير المحملة إلى أقصى درجة ممكنة.

ويتم تحميل " الثابتة الساعية" على مستوى كل عملية من العمليات الإنتاجية (في حالة كون وحدة قياس مركز الأعباء معبر عنها بالساعة)، وهكذا إذا عرف زمن العمل المبذول خلال العملية الإنتاجية فيمكن عندئذ تحديد عدد وحدات "*Gp*" الضرورية لتصنيع منتج معين. وينبغي الانتباه إلى أن الزمن الضروري يقصد به الزمن المخصص أو المحمل وليس الزمن الفعلي وذلك بغرض إلغاء كل الحوادث العرضية التي قد تطيل من العملية الإنتاجية لمكون أو منتج ما وإحالة الأعباء الناتجة عنها إلى الأعباء العامة.[3]

ويدعى عدد الوحدات "*Gp*" الموافقة لكل مكون بـــ المقابل *(equivalent)* لهذا المكون. وبذلك يمكن تقييم الإنتاج الإجمالي لمصنع ما بوحدات "*Gp*" لفترة زمنية معينة. بعد ذلك يمكن حساب سعر التكلفة "*Gp*" المساوي لأعباء المؤسسة خلال فترة زمنية معينة مقسومة على عدد وحدات "*Gp*" للمنتجات خلال نفس الفترة.[4]

---

*1 -Ibid., P.*3.

*2 -Valérie Buffet, Jean Fievez, Dimitar staykov, « **Méthode UVA : Quelles Réalités** ?», comptabilité et connaissance, 2005, P.6, www.hal.archives-ouvertes.fr.*

3 -Ibid., P.7.

*4 -Ibid., P.*8.

2. مراحل تطبيق طريقة *UVA*:

سبق الإشارة إلى أن طريقة *UVA* تأخذ بعين الاعتبار كافة الأعباء في المؤسسة وبالتالي فهي تشمل كافة الوظائف بما في ذلك الداعمة منها . وطالما أن طريقة *UVA* هي امتداد لطريقة "*Gp*"، فقد طورت فكرة "الثوابت" القائمة على فرضية تغييب عنصر الزمن واستبدالها "بمؤشرات *UVA*".

وتطبيق طريقة *UVA* على خمس مراحل متتابعة وهي : تحليل المراكز *Postes*، اختيار المنتج أو المكون الأساسي، حساب مؤشرات *UVA*، قياس الإنتاج وحساب أسعار التكلفة. تجسد المراحل الثلاث الأولى خطوات إعداد طريقة *UVA*، أما الرابعة والخامسة فهي مراحل متكررة بشكل دوري مرة كل شهر لقياس تكاليف الفترة.[1]

2 1 - تحليل المراكز:

تفحص مراكز الأعباء والعمليات في شكل عملية جرد دقيقة الهدف منها تحديد العمليات الأساسية في العمل وهي موافقة لمراكز العمل أو لجزء من وظيفة يمكن أن توزع أعباؤها على عدة عمليات تصنيعية أو على المواد المصنعة . فلو أخدنا مثال آلة تقطيع المعادن فيجب تحديد نوع الآلة ودرجة صلابة المعدن المقطع، سرعة وعمق التقطيع. وأي اختلاف عن هذه الخصائص معناه أننا بصدد إجراء عملية جديدة . فيجب وصف العملية الأساسية وصفا دقيقا جدا يسمى مجموع الأعباء المحملة لعملية أساسية في العمل بـــ "معدل المركز" وهو محسوب خلال فترة زم نية محددة عموما أنها آخر دورة محاسبة مقفلة.[2] ولعل أحسن مدخل لتوضيح مبادئ طريقة *UVA* هو المثال التطبيقي:

---

*1 -Jean Fievez, « **Présentation de la Méthode UVA »,** Association Francophone de Comptabilité (18 septembre 2003), P.3, www.afc-cca.com.*

*2-Ibid., P.*5.

جدول رقم 25
حساب معدلات المركز

الوظيفة	آلة الضغط z16
المركز UVA	الآلة z16 عند الإنتاج
وحدة قياس	الساعة

	UE	الكمية	المعدل الوحدوي	المجموع
رئيس الفرقة	سا	1	17,39	17,39
مستعملوا الآلات	سا	2	13,92	27,84
الرقابة	سا	0,25	15,43	3,86
الورشة	سا	0,35	21,76	7,62
النوعية	سا	0,15	16,18	2,43
الصيانة	سا	0,80	15,77	16,62
الكهرباء	كلواط	76	0,09	6,84
هواء مضغوط	متر مكعب	92	0,25	23,00
المساحة	متر مربع	78	0,0087	0,68
القيمة	ك ون	8200	0,0019	15,58
الاهتلاك التقني:	ك ون	8200	0,0046	37,72
معدل المركز UE **ون/ساعة** 155,57				

Source *:Oliver De La Villarmois, Yves Lerant « **la Méthode GP/UAV** », Conseil National des Experts Comptables français (Mai 2004), P.33, www.o.dlr.free.fr.*

حيث ترمز UE إلى وحدة التشغيل وهي مقابلة لمورد معين خلاف لوحدة القياس الخاصة بالمركز. تتعلق المسالة هنا بتحديد الموارد المستهلكة من قبل كل مركز وليس توزيع الأعباء على الوظائف . وهذا الطرح يثبت محدودية الفصل بين الأعباء المحملة وغير المحملة بفعل أن عددا لا بأس به من الأعباء لا يتم تحميله قد تصل نسبتها إلى 5 % من مجموع الأعباء.[1]

2-2- اختيار المنتج الأساسي:

يعرف المنتج الأساسي أنه مادّة حقيقية أو وهمية يفترض أن تمثل أنشطة المؤسسة أحسن تمثيل أحقية هذا التمثيل مستمدة من سيطرة هذا المنتج على عملية الإنتاج إضافة لتمثيله للمستوى التكنولوجي المطبق في المؤسسة.

*1 -Oliver De La Villarmois, Yves Lerant « **la Méthode GP/UAV** », Conseil National des Experts Comptables français (Mai 2004), P.33, www.O.Dlr.Free.Fr.*

يجب توخي الحذر في اختيار المنتج الأساسي بفعل أثر ذلك على مصداقية مدخل *UVA*. "فمعدل المنتج" هو حاصل جمع أعباء كل عملية تدخل في إنتاج المنتج الأساسي. وهو موافق لما يدعى وحدة القيمة المضافة أي *UVA*[1]. بعبارة أخرى هو الجهد الإنتاجي اللاّزم لإنتاج المنتج الأساسي:

جدول رقم 26
حساب معدل المنتج الأساسي

مراكز *UVA*	P_1	P_2	P_3	P_4	P_5	P_6	P_7	P_8	P_9	P_{10}
المعدل ون/وق	180	120	260	90	200	150	380	320	135	235

العمليات المحققة على مستوى مراكز *UVA*	عدد وحدات القياس (1)	معدل المركز (ون/وق) (2)	معدل العملية ون (1) X (2)
P_2	0,214	120	25,68
P_7	0,171	380	64,98
P_1	0,129	180	23,22
P_9	0,342	135	46,17
P_4	0,018	90	1,62
معدل المنتج الأساسي (*1UVA*)			161,67

Source : *Oliver De La Villarmois, Yves Lerant « **la Méthode GP/UAV** », Conseil National des Experts Comptables français (Mai 2004), P.34, www.o.dlr.free.fr.*

2-3- حساب مؤشرات *UVA*:

بعد تحديد كل من المنتج الأساسي ومعدله المحسوب، يبقى حساب مؤشرات *UVA* للمراكز بقسمة معدلات هذه الأخيرة على معدل المنتج الأساسي . وعلى سبيل المثال وبالنسبة للمراكز المذكورة سابقا، النتائج تكون كما يلي:

1 -*Ibid., P.34.*

جدول رقم 27
حساب مؤشرات المراكز

المركز UVA	معدل المركز (ون/وق) (1)	معدل المنتج الأساسي ون (2)	مؤشر UVA للمركز وق / UVA (1/2)
P_1	180	167,67	1,1134
P_2	120	167,67	0,7423
P_3	260	167,67	1,6082
P_4	90	167,67	0,5567
P_5	200	167,67	0,2371
P_6	150	167,67	0,9278
P_7	380	167,67	2,3505
P_8	320	167,67	1,9793
P_9	135	167,67	0,8350
P_{10}	235	167,67	1,4536

Source *:Oliver De La Villarmois, Yues Lerant « **la Méthode GP/UAV** », conseil National des Experts comptables français, (Mai 2004), P.34, www.o.dlr.free.fr.*

يفترض مدخل *UVA* استقرار هذه المؤشرات مع مرور الزمن وذلك مع احترام مبدأين مهمين[1]:

- إعادة تقييم المؤشرات في حالة تطور المستوى التكنولوجي.
- إعادة مراحل تحليل *UVA* بمعدل مرة كل 5 (خمس) سنوات.

2-4- قياس الإنتاج:

يمكن متابعة وقياس النشاط الإجمالي للمؤسسة باستعمال العدد الإجمالي لوحدات *UVA* خلال الفترة المدروسة . لأجل ذلك تستخدم المنتجات لتقييم المكونات والخد مات بوحدات *UVA*:

جدول رقم 28
حساب مقابل *UVA* من المنتج

	عدد وحدات القياس	مؤشر *UVA* للمركز	مقابل *UVA* للعملية
P_2	3,00	0,7423	2,23
P_3	2,50	1,6082	4,02
P_7	0,12	2,3505	0,28
P_{10}	6,00	1,4536	8,72
المقابل *UVA* للمنتج *H*			15,25

Source *: Oliver De La Villarmois, Yues Lerant « **la Méthode GP/UAV** », conseil National des Experts Comptables français (Mai 2004), P.35, www.o.dlr.free.fr.*

1 -Ibid.

المقابل *UVA* هو عبارة عن عدد *UVA* الضروري لانجاز كل العمليات، أما "المقابل الجزئي" فهو عدد وحدات *UVA* اللازمة لعملية واحدة. في مثالنا أعلاه، يتطلب المنتج *H* جهدا إنتاجيا أكبر بـــ *15,25* مرة من الجهد الإنتاجي المبذول في إنتاج المنتج الأساسي بغض النظر عن المواد الأولية والمصاريف الخاصة والتي سنعالجها فيما بعد.

وبذلك، يمكن حساب الإنتاج بـــ *UVA* للفترة المدروسة:

جدول رقم 29

تقييم إنتاج الفترة بعدد وحدات *UVA*

	الكمية (1)	مقابل *UVA* (2)	*UVA* المنتجة (1) x (2)
المنتج *A*	*1230*	*2,34*	*2 878,20*
المنتج *B*	*345*	*3,71*	*1 279,95*
المنتج *C*	*765*	*0,75*	*573,75*
المنتج *D*	*123*	*1,02*	*125,46*
الخدمة *A*	*45*	*2,34*	*105,30*
الخدمة *B*	*1678*	*0,08*	*134,24*
إنتاج المدة			*5 096,90*

***Source**: Oliver De La Villarmois, Yues Lerant « **la Méthode GP/UAV** », Conseil National des Experts Comptables français (Mai 2004), P.35, www.o.dlr.free.fr.*

يمكننا هذا المؤشر من متابعة نشاط المؤسسة مع مرور الزمن وبالتالي تجاوز عائق أثر التضخم النقدي . فقياس الإنتاج باعتباره موحدا (*UVA*) محسوب دون استخدام الوحدات النقدية.

2-5- تقييم أسعار التكلفة:

لمعرفة قيمة الـــ *UVA* بالوحدة النقدية للفترة المدروسة، يكفي قسمة إجمالي الأعباء المحمّلة وغير المحمّلة (باستثناء المواد الأولية والمصاريف الخاصة) للمؤسسة على عدد وحدات *UVA* المنتجة:

- إجمالي أعباء الاستغلال:	*1.114.752,98*
- مشتريات مواد أولية:	*128.932,14*
- مصاريف خاصة بالزبائن:	*87.645,12*
- أعباء القيمة المضافة:	*898.175,72*

جدول رقم 30
تقييم تكلفة *UVA*

أعباء القيمة المضافة (1)	عدد *UVA* المنتجة (2)	تكلفة *UVA* (2)/(1)
898.175,72	*5.096,90*	*176,22*

***Source**: Oliver De La Villarmois, Yues Lerant « **la Méthode GP/UAV** », Conseil National des Experts Comptables français (Mai 2004), P.36, www.o.dlr.free.fr.*

لمتابعة تطور *UVA* مع الزمن يكفي مقارنة الـــ *176,22* ون المتحصل عليها للفترة المدروسة مع الـــ *161,67* ون للفترة المرجعية، مع إلغاء أثر التضخم النقدي لقياس "الكسب في الإنتاجية" وبحساب تكلفة *UVA* للفترة المدروسة.

يصبح من الممكن تقييم المنتجات والخدمات أو حتى الفواتير كما يلي:

جدول رقم 31
تقييم تكلفة البيع

	العدد(1)	وحدات *UVA* (2)	مجموع *UVA* (1) x (2) = (3)	تكلفة القيمة المضافة ون *176,22* x (4) =(3)	مواد أولية مصاريف خاصة (4) + (5)	المجموع (ون) (4) + (5)
المنتج *A*	*25*	*0,3247*	*8,1175*	*1 430,47*	*1 300,00*	*2 730,47*
المنتج *B*	*40*	*1,6413*	*65,6520*	*11 569,20*	*8 400,00*	*19 969,20*
التكلفة التجارية *0,182* *UVA*/ألف	*25,525*	*0,1820*	*4,6456*	*818,64*		*818,64*
فاتورة	*1*	*0,2175*	*0,2175*	*38,33*		*38,33*
التكلفة الإدارية	*1*	*0,3150*	*0,2175*	*55,51*		*55,51*
التسجيل الفوترة					*32,00*	*32,00*
التحصيل	*2*	*0,1620*	*0,3240*	*57,10*		*57,10*
تكلفة اللوجستية	*1*	*0,3480*	*0,3480*	*61,32*		*61,32*
التغليف						
التحضير					*580,00*	*580,00*
الإرسال						
النقل						
تكلفة البيع						*24 342,56*

***Source**: Oliver de la villarmois, Yues Lerant « **la Méthode GP/UAV** », conseil National des Experts comptables, français (Mai 2004), P.36, www.o.dlr.free.fr.*

وللإشارة إلى أن عدد وحدات *UVA* المستخدمة في مثالنا معيارية طبقا لتوصيات مكاتب الدراسات بهدف تبسيط الحساب . ويمكن أن تتطلب وحدات القياس الأخرى اللجوء لقيم حقيقية ومهما كان المدخل المستعمل، تبقى التكلفة المتحصل عليها شاملة وموزعة على منتجات وخدمات المؤسسة.

3. المقارنة بين طريقتي *UVA* و*ABC*

يمكن إجراء المقارنة بين طريقتي *ABC* و *UVA* **باستبدال الجدول التالي:**

جدول رقم 32
مقارنة بين طريقتي *ABC* و*UVA*

معيار التقييم	طريقة *ABC*	طريقة *UVA*
البحث عن المعلومة	إمكانية المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف الفعلية المعيارية على كافة المستويات: نشاط، عملية، منتج.... يمكن أيضا المقارنة بين وحدت القياس المستهلكة والمعيارية	تمنحنا هذه الطريقة معلومات مختلفة. فلا يمكن الحصول على معلومات حول التكاليف الفعلية والتوزيعات باعتبارها خاصة بفترة زمنية محددة. بينما يمكن إجراء المقارنة على مستوى المراكز بين وحدات *UVA* المستهلكة ووحدات *UVA* المعيارية. يعتبر عدد وحدات *UVA* لكل مركز مؤشرا جد هام في تقييم النشاط
تحميل التكاليف الغير مباشرة والثابتة	أحد أساسيات *ABC* يتمثل في تحديد وحدات القياس أو مسببات التكاليف الأكثر تأثيرا مهما كان النشاط	تتشارك طريقة *UVA* مع *ABC* في مسألة أهمية تحديد وحدات القياس المؤشرة مهم كان النشاط إلا أن *UVA* تلجأ لعملية تحميل التكاليف مرة واحدة فقط.
نمذجة سلوك التكاليف	تتميز*ABC* بتركيز عملية التحليل على الأنشطة عكس *UVA* التي تركز على المراكز على أساس أن عدد المراكز أكبر من عدد الأنشطة إلا أن معايير *UVA* متغيرة مع الزمن ويجب تحيينها.	لعل أهم نقاط قوة هذه الطريقة هو منح القدرة على محاكاة عمليات إنتاجية جديدة أو منتجات جديدة
فهم مسببات التكاليف	يكون تفسير مسببات التكاليف مستقلا عن الطريقة في حد ذاتها.إلا أن هذه التبسيط الذي يميز هذه الطريقة يسهل المعرفة الدقيقة لسلوك التكاليف لعل أهم نقاط قوة هذه الطريقة هو تركيزها على مفهوم مسببات النشاط	تسمح عملية التحليل اللازمة لإعداد طريقة *UVA* بفهم سلوك التكاليف ومسبباتها. إلا أن تغيب متابعة الاستهلاكات الفعلية يعتبر عائقا رئيسيا أمام هذا الفهم. اقترح *George Perrin* إقران هذه الطريقة مع الرقابة على الموازنة للحد من هذا العائق.

Source: *Yues lerant, Olivier de La Villarmois, « **The Implementation of the UVA Méthode – a comparaison with ABC** », University of Lile, P.13, www.oldr.fr.*

4. محدودية طريقة *UVA*:[1]

يمكن أن نلخص محدودية هذه الطريقة بالنظر لثلاثة عناصر أساسية ألا وهي : فرضية ثبات التكاليف النسبية وثقل إعداد هذه الطريقة والتناقض في استخدام مفهوم القيمة المضافة

4 -1 فرضية ثبات التكاليف:

تركز الطريقة على فرضية العلاقة الطردية بين استهلاك موارد المراكز والمنتجات مع مرور الزمن . هذا الأمر يتطلب ثبات عملية الإنتاج وأسعار مختلف الموارد.

4 -2 ثقل إعداد الطريقة:

من المكلف جدا ومن الصعب تحديد مختلف مراكز العمل مع تحليل توزيع الأعباء فيما بينها . إضافة لحتمية تحيين هذه الطريقة كل خمس سنوات . هذا ما يضعف من مصداقية حساب التكاليف.

4 -3 الاستخدام الوهمي لمفهوم القيمة المضافة:

خلافا للتسمية فوحدات القيمة المضافة *UVA* لا تقيس "القيمة المضافة". فمعروف أنها تعبر عن الفرق بين سعر البيع (وهي القيمة النقدية التي يدفعها الزبون) والتكاليف الخارجية، إلا أن *UVA* لا تستخدم سعر البيع كمرجع . يمكن القول بشكل أدق أن هذه الطريقة تمثل " التكاليف المضافة" وليس القيمة المضافة.

رغم أنها لم تنل حظها من الاهتمام في الأدبيات الاقتصادية والأبحاث الأكاديمية، إلا أن طريقة وحدات القيمة المضافة تمنح للمؤسسات التي تطبقها فرصة محاكاة عدة وضعيات إستراتيجية محتملة وهي بذلك تستبق حدوث الأزمات . كما أنها تمكن المؤسسة من تحديد منتجها الرئيسي أو المحوري الذي يوجه سلوكاتها الإنتاجية بشكل عام.

1 −L.Langlois, c.Bonnier, M.Bringer, Op. Cit., P.129.

خلاصة الفصل:

ومن الواضح أن مسالة ربط مراقبة التسيير بالإستراتيجية قد تجاوزت المستوى النظري الذي نقرؤه في الأدبيات المتخصصة . فعلى المؤسسة الاقتصادية أن تبحث عن تحديد نظام الرقابة الملائم لسلوكياتها الإستراتيجية.

واختيار السلوك الاستراتيجي كمتغيرة محدد لنظام الرقابة يرتكز على مدخلين. الأول هو اختيار إحدى الطرق الحديثة لمراقبة التسيير كبديل عن المحاسبة التحليلية التقليدية التي ثبتت محدوديتها. أما الثاني فيتمثل في البحث في كيفية توفير أحسن الظروف للسير المثل لهذه الطرق.

يمكن أن نلخص الدور الحديث لمراقبي التسيير في أمر واحد فقط وهو إعداد الإستراتيجية. هذا التحول نابع عن هيمنة أو أولوية الإستراتيجية على الهيكل التنظيمي في المؤسسة، بعبارة أخرى نقول أن مراقبة التسيير أصبحت عنصرا مهيكلا عوضا أن تكون جزءا مشكلا للهيكل.

وبالرغم من هذا التطور الذي طرأ على موضوع مراقبة التسيير، يجب الانتباه إلى مسألة بالغة الأهمية وهي التعقيد الذي يتسم به التحليل الاستراتيجي والذي سيميع بالتأكيد الجهود المبذولة في تطبيق إحدى الطرق الحديثة السابقة الذكر، بفعل صعوبة تحديد موضوعها. ولعل أهم عائق أمام هذا التطور هو ضرورة تحقيق الإجماع حول المسار الذي ستتخذه صناعة القرار الاستراتيجي داخل المؤسسة في ظل تحقيق أهداف المؤسسة عند مستويات مقبولة من الأداء.

مقدمة الفصل:

يقترح موضوع الأنشطة المرتكزة على التكاليف والإدارة مدخلا طموحا للرفع في نوعية المعلومات المتاحة عن المؤسسة وبيئتها الداخلية والخارجية. فلطالما عرفت المؤسسات بشكل عام فترات متتالية من التقلبات دون أن يؤثر ذلك في نظام معلوماتها. فالتأقلم مع التطورات التكنولوجية ومواجهة المنافسين ما كان له أن ينسيها ضرورة الاستثمار في تحسين طرق التسيير. إذ قد يؤدي ذلك لتوسيع الفجوة بين النوايا الاستراتيجية وقياس أثرها اعتمادا على المعلومات المتاحة ووقائع الميدان، وبالتالي اتخاذ قرارات قد لا تكون خاطئة فقط بل ومميت أيضا.

إن طريقة *ABC/M*، كإحدى الطرق المعتمدة في مجال مراقبة التسيير الاستراتيجي، هي الحل الأكثر واقعية وقابلية للتطبيق من بين الحلول التي تهدف للربط بين الوسائل الاستراتيجية وإدارة الأنشطة في المؤسسات في إطار صناعة القرار الاستراتيجي. وهي تمكن في هذا السياق من إخراج معلومات غاية في الأهمية حول التكاليف والهوامش. بل وأكثر من ذلك، تمكن أيضا من تحسين استعمال الموارد المتاحة عبر استحداث تنظيم أفقي يركز على الكفاءات من جهة، وإعداد لوحة القيادة موجهة نحو قيادة الاداءات، من جهة أخرى.

ومن خلال هذا الفصل سيتم تطبيق مدخل *ABC/M* في مؤسسة الاسمنت تبسة. باعتبار أنها تطبق المحاسبة التحليلية التقليدية، وبالتالي لن يكون من الصعب على كوادرها، والعاملين بها بصفة عامة، من التعامل مع المصطلحات والمفاهيم التي يشترطها الإعداد الجيد لهذا المدخل. وستقتصر هذه الدراسة في تطبيق هذه الطريقة على إعداد الهيكل التنظيمي الأفقي للمؤسسة دون إعداد لوحة القيادة الاستشارفية لما تتطلبه هذه الأخيرة من إمكانيات غير متوفرة في الوقت الحاضر.

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة الاسمنت –تبسة– وهيكلها التنظيمي

تعتبر مؤسسة الاسمنت تبسة من أهم المؤسسات على المستوى الجهوي لمساهمتها في تقليص فاتورة استيراد مادة الاسمنت. والتي تستخدم بشكل رئيسي في قطاعي البناء والأشغال العمومية، وهما المحركين الأساسين لعجلة التنمية في الجزائر

في دعم النمو، في إطار استراتيجية التنمية المطبقة من طرف السلطات العمومية والقائمة على تركيز النفقات العمومية على السكن والبنية التحتية.

المطلب الأول: التعريف بشركة الاسمنت

إن مشروع انجاز هذه الشركة هو أحد برامج المخطط الرباعي الرابع 1976-1981 للتنمية، وقد دخل حيز التنفيذ سنة 1980 تحت إشراف المؤسسة الوطنية للتوزيع مواد البناء. وفي سنة 1988 تم تحويل ملف المشروع إلى مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بقسنطينة وذلك لتسهيل عملية إنجازه، وقامت هذه الأخيرة بعملية انجاز الشركة.

1 تعريف المؤسسة:

شركة اسمنت تبسة هي مؤسسة عمومية اقتصادية متفرعة عن مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق والغرب، تأسست بتاريخ 29 نوفمبر 1993 تحت اسم مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق "مصنع الماء الأبيض"، ثم انفصلت عن هذه الأخيرة لتصبح شركة قائمة بذاتها برأس مال مقدر بـــ: 800 مليون دينار جزائري، ينقسم إلى 800 سهم. وكانت المساهمات من رأس المال الابتدائي 20 مليون دينار جزائري مقسمة بين المؤسسات التالية على النحو:

- *ERCE* مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق: 1200 سهم أي بنسبة 60%.
- *ERCO* مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للغرب: 400 سهم أي بنسبة 20 %.
- *ECDE* مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشلف: 400 سهم أي بنسبة 20 %.

بينما كان الباقي من رأس المال الإجمالي للشركة على شكل قروض من البنك الخارجي الجزائري، ولكن ابتداء من 1997 قامت شركة *ERCE* بشراء أسهم كل الشركة وأصبحت المساهم الوحيد في هذه الشركة، ويقع مقر الشركة بمدينة تبسة.

2 أهداف المؤسسة:

تهدف مؤسسة تبسة إلى إنتاج ونقل وتوزيع مادة الاسمنت وممارسة جميع النشاطات الخاصة بهذه المادة وقد ساهم في انجاز هذه المؤسسة شركات أجنبية ومحلية وهي:

- *Fréderic Lourson* الدنمركية: الدراسة الهندسية والمراقبة وتوفير التجهيزات والتشغيل.
- *Merlingetin*: التركيب الكهربائي؛
- *BATIMETAL*: صناعة العوارض المعدنية "الهيكل المعدني"؛
- *ENCC et ETTERKIB*: التركيب الميكانيكي؛
- *E.T.U.A.R.T*:التمويل بالماء بقوة الضغط 16 لتر/ الثانية؛
- كوسيدار *ENMGP*: انجاز مخطط الهندسة المدنية القاعدية للمياه.

أما الغاز الطبيعي والكهرباء فتكفلت بهما سونلغاز عن طريق الخط الايطالي *GAZODUC* والكهرباء من خط تبسة جبل العنق بضغط عالي 90 كيلو فولط.

3 تعريف مصنع شركة الاسمنت:

يقع مصنع الاسمنت –تبسة– بدائرة الماء الأبيض على بعد 25 كيلو متر جنوب مدينة تبسة بجانب الطريق الوطني رقم 16 ويتربع على مساحة 32 هكتار، ويتكون المصنع من سلسلة إنتاجية قدرتها حوالي 1600 طن يوميا من مادة الكلانكار. أما طاقته الإنتاجية السنوية فتقدر بحوالي 525 ألف طن من الاسمنت البورتلاندي، والمصنع مجهز بتكنولوجيا حديثة ومعدات ونظم المراقبة والتشغيل والصيانة والتسيير، ومجهز بحاسوب الكتروني يوفر قيادة أوتوماتيكية، كما يتوفر على ثلاثة مقالع.

- **مقلع الحجر الكلسي**: يقع على بعد 2 كيلو متر من دارة المواد الأولية مساحته 230 هكتار يحتوي على ما قيمته 90 مليون طن من مادة الحجر الكلسي.

– **مقلع الرمل الكوارتزي** : يقع شمال شرق الدائرة على بعد 6 كيلومتر مساحته 21 هكتار ويحتوي على 9 مليون طن كاحتياطي من مادة الرمل الكوارتزي. وتعتبر هذه المقالع مصادر المواد الأساسية لصناعة مادة الاسمنت.

وبنسبة لمادتي الجبس والحديد الخام فيتحصل على الجبس من وحدة منجم جبل العنق (بئر العاتر). أما الحديد الخام فيتحصل على المادة الأولية من وحدة منجم عين الروى بسطيف التابعة لشركة الحديد والفوسفاط *FERPHOS* مع العلم أنه يتم شراؤها بالتنسيق مع دائرة التموين كما تحتوي الدائرة على ثلاثة كسارات:

- كسارة رقم 01: 500 طن في الساعة خاصة بمادة الكلس.
- كسارة رقم 02: 300 طن في الساعة خاصة بمادة الطين.
- كسارة رقم 03: 150 طن في الساعة خاصة بمادتي الحديد والجبس، وهي تعمل بالتناوب.

– **المقلع الطيني**: ويقع شمال الدائرة على البعد 10 كيلو متر مساحة حوالي 70 هكتار ويحتوي على احتياطي يقدر بـــ 33200 طن من الطين.

وقد أنجز المصنع في ظرف أربع سنوات من بداية عقد الانجاز في 1990/08/15 بين مؤسسة الاسمنت وشركة (*FLS*) بتكلفة إجمالية قدرها 963 مليون دينار جزائري منها 116 مليون دينار والتي خصصت لعملية الإشراف على الهندسة وبداية التشغيل وقد تميزت بالمراحل التالية:

- 1991 إلى أكتوبر 1994: التركيب والمراقبة.
- 1994/10/04: بدية تشغيل الفرن.
- 1994/10/11: الحصول على مسحوق الكلانكار.
- 1994/10/16: الحصول على أول مادة الاسمنت.
- 1995/03/12: توزيع أول كمية من الاسمنت.

ويتوفر المصنع على تجهيزات إنتاج موزعة ومتسلسلة ومتماشية وفقا لطبيعة العملية الإنتاجية وسير مراحلها على النحو التالي:

- **مراكز التكسير والتنقيب:** حيث يتوفر المصنع على ثلاثة كسارات بطاقة إجمالية متاحة تختلف من كسارة إلى أخرى حيث توجد:
  - الكسارة الأولى: 500 طن/سا.
  - الكسارة الثانية: 350 طن/سا.
  - الكسارة الثالثة: 150 طن/سا.
- **الفرن:** بطاقة متاحة مقدرة بـــ 1600 طن/ الساعة.
- **مخلط ساحق:** بطاقة متاحة تقدر بـــ50 طن/الساعة.
- **مخلط الكلنكار:** بطاقة متاحة تقدر بـــ160 طن/الساعة.
- **مركز التوزيع :** يحتوي على ثلاثة حاويات لتعبئة الاسمنت كما تتوفر على خط مخصص لشحن المنتج غير المغلف بطاقة إجمالية 200 طن في اليوم، وتمثل نسبة الاسمنت المعبأ 65 %، أما الساكب فهي 35%.

4 الأهمية الاقتصادية للمصنع

إن إنشاء المصنع جاء لتغطية الطلب المتزايد على هذه المادة الحيوية في الصناعة، أن دورها في البناء الوطني يبرز من خلال الزيادة المفرطة في الطلب عليها. وترجع هذه الزيادة إلى حجم كبر المشاريع وتعددها وزيادة توسع عمليات البناء وتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية بصورة عامة.

كما أن صناعة الاسمنت محليا تحد من هدر العملة الصعبة الموجهة لتغطية الطلب الوطني المتزايد على هذه المادة والذي وصل الجزء المستورد منها سنة 1985 إلى 8.5 مليون طن، بينما كان الإنتاج الوطني 6 مليون طن بنسبة 45 % وتبقى 55 % مستورد، وفي سنة 1996 غطى الإنتاج الوطني 90 % من الطلب المحلي وبقيت 10 % فقط كإنتاج مستورد، وبالتالي نلاحظ أنه بفضل إنشاء مصنع الماء الأبيض أصبح من الممكن تغطية الطلب بإنتاج محلي بالإضافة إلى هذه الأهمية الكبيرة يساهم في امتصاص البطالة وتوفير مناصب العمل.

تنتج الشركة نوع واحد من الاسمنت $GPJ-24.5$ بطاقة إنتاجية تقدر بـــ: 521 ألف طن سنويا، وتتميز العملية الإنتاجية على مستوى الصناعات التحويلية بأنها ناتجة

أساسا من تفاعلات كيماوية فيما بين المواد المطروحة التي تتشكل منها مادة الاسمنت. كما يمكن التمييز بين أنواع الاسمنت المنتجة لان التركيب الكيمائي وصيغة التحويل الإنتاجي يختلف من نوع إلى لآخر. و على العموم يتكون الاسمنت من أكسيد الكالسيوم، وأكسيد الألمنيوم، أكسيد الحديد، فهي عناصر لا توجد ضمن مادة أولية واحدة بالنسب المطلوبة، لذلك يتم تصميم مزيج معين من مواد أولية بحيث يحقق هذا المزيج النسب المطلوبة لهذه العناصر، وأكثر المواد غنى بها هي الحجر الكلسي (*Calcaire*)، الطين (*Argile*) والحديد الخام (*Minerai de Fer*)، الرمل (*Sable*).

5 أهداف المؤسسة

في إطار عمل إعادة هيكلة المؤسسات الحكومية فان مؤسسة – تبسة– تهدف إلى:

- تلبية احتياجات الشرق الوطني لمادة الاسمنت؛
- توسيع نشاط المؤسسة مثلا: كإنشاء خط إنتاجي تكنولوجي جديد؛
- إمكانية مساعدة العمال من الناحية الإنتاجية؛
- تحقيق الإنتاجية؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح؛
- تسديد الديون؛
- الزيادة في رأس المال؛
- شراء استثمارات جديدة؛
- توفير مناصب شغل جديدة (القضاء على البطالة) ؛
- تنمية الاقتصاد الوطني؛
- إمكانية المساهمة في إنشاء مصانع أخرى.

ومما جاء في الوثائق القانونية ما يلي: إن شركة اسمنت – تبسة– تهدف إلى إنتاج، نقل، تسويق وممارسة جميع النشاطات الخاصة بصناعة مادة البناء في الوطن وسائر العمليات المالية والعقارية وغير العقارية الخاصة المرتبطة ارتباطا مباشرا بمادة الاسمنت.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن شركة اسمنت – تبسة– مرتبطة بهيكل تنظيمي يعمل على تقسيم الوظائف الداخلية وتحديد المسؤوليات بحيث يسهل اتخاذ القرارات واستثمار نشاط الشركة وتحقيق الكفاءة والفعالية في جميع المجالات. ويخضع هذا الهيكل إلى عدة عمليات تغيير حسب الأهداف المستقبلية للشركة.

ويحدد الهيكل التنظيمي بدقة العلاقة الإدارية والوظيفية في الشركة، حيث كان من المقرر أن يشغل المصنع حسب الهيكل التنظيمي الموضح عند الانجاز 384 عامل موزعين على مختلف الوظائف والأقسام حسب ما يتضمنه التنظيم وطبيعة النشاط، لكن وصل عدد هؤلاء العمال إلى 378 عاملا وذلك حسب الظروف السائدة والأوضاع الاقتصادية. ويتوزع هؤلاء العمال على الشكل التالي:

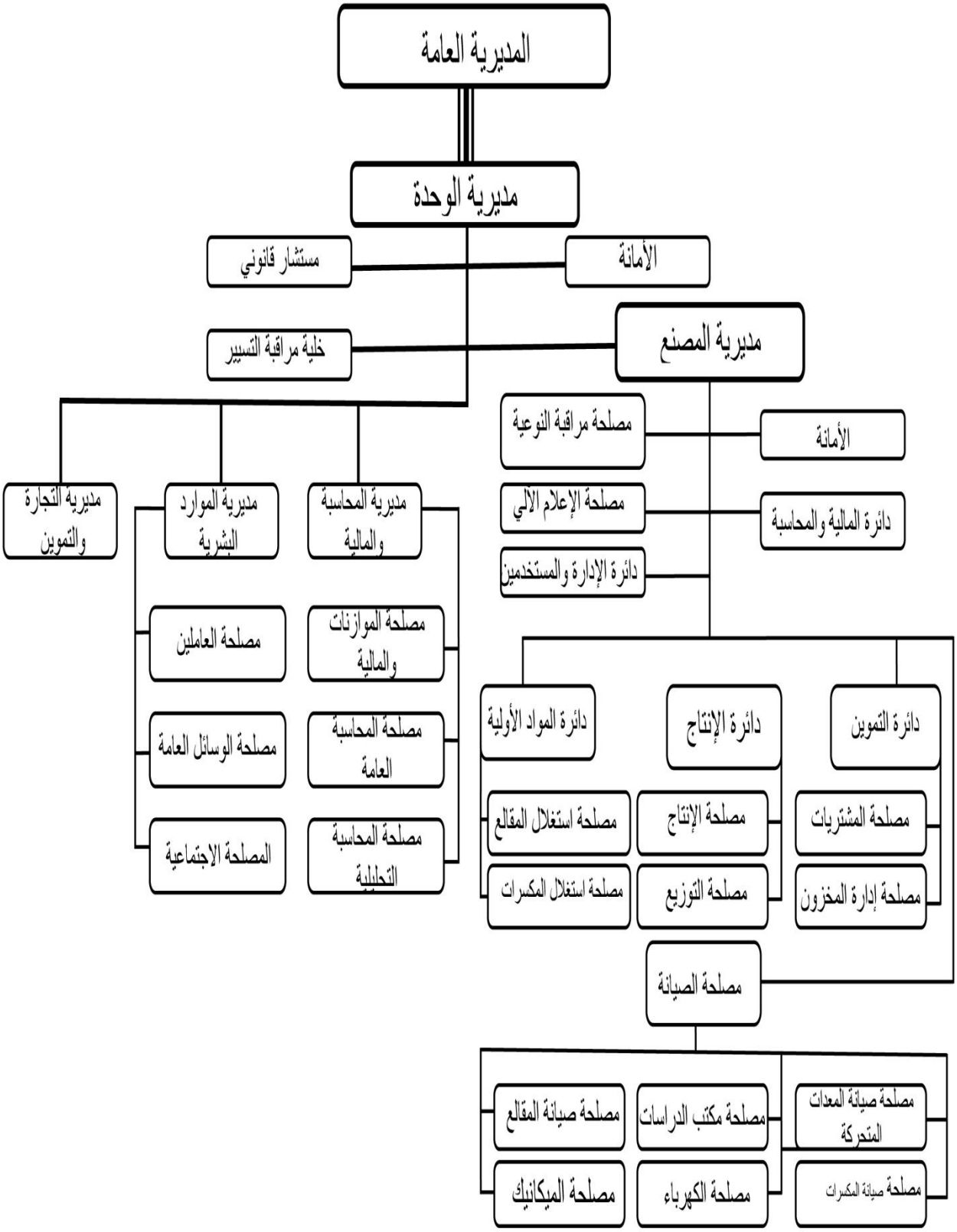
- مهندسين حاملين للشهادة 45؛
- تقنين حاملين للشهادة 110؛
- موظفين سامين وإداريين حاملين للشهادة 14؛
- موظفين تقنيين دون شهادة 08؛
- موظفين إداريين دون شهادة 02؛
- عمال مهنيين دون شهادة 120؛
- عمال غير مهنيين 79.

1 مخطط الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

ينقسم الهيكل التنظيمي إلى عدة وحدات تعرف بالدوائر يتفرع على كل دائرة عدة مكاتب حسب طبيعة العمل، كما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم 20

الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت – تبسة-



المصدر: الإدارة العامة

2 شرح الهيكل التنظيمي

يشمل الهيكل التنظيمي للشركة مستويات مختلفة حيث تقسم بداخلها القرارات، وهذا ما يكفل توزيع لنشاط داخل المؤسسة.

- **المديرية العامة:** تقوم بالأشراف على إدارة الشركة ومراجعة سير الأعمال وتنقسم إلى:

– مديرية الوحدة: وتقوم بدورها بالإشراف على:

- تنقلات المشرفين التجاريين.
- العمال الموجهين للتكوين.
- عملية الشراء (التنازل) الخاصة بالتجهيزات.

– مديرية المحاسبة والمالية: تهتم بمراقبة الأعمال المحاسبية والتخطيط.

– مديرية الموارد البشرية: مراقبة الأعمال الخاصة بالأعمال.

– مديرية التجارة والتموين: الإشراف على عمليات الشراء ذات الحجم الكبير وتوزيع عقود بيع الإسمنت.

- **مديرية المصنع:** تقوم بالإشراف على المصنع ومراقبة الأعمال تضم الفروع الآتية:

– الإدارة التقنية: تهتم بعمليتي التموين والصيانة وتقوم بالإشراف على جميع الأعمال الخاصة بذلك.

– دائرة التموين: وتقوم بعمليات الشراء من النوع الصغير كشراء المواد واللوازم والتجهيزات الإنتاجية الصغيرة.

– دائرة الإنتاج: تقوم أساسا بتحويل المواد المكسرة إلى اسمنت وإرساله إلى قسم التوزيع.

– دائرة الصيانة: تقوم بصيانة العتاد الثابت "التجهيزات" الموزعة على المناطق التالية:

منطقة الورشات، منطقة التكسير، منطقة طحن العليق، أخيرا منطقة طحن الكلانكار.

– دائرة المواد الأولية: تقوم بالإشراف على عمليات تموين قسم الإنتاج بالمواد الأولية بالإضافة إلى صيانة العتاد.

– مصلحة مراقبة النوعية: ويتمثل دورها في إعداد بطاقة تركيبية للمادة الاسمنت خلال كل دورة ومعاينة المواد الأولية المستخرجة والمشتراة.

– دائرة المالية والمحاسبة: تقوم بمسايرة النشاط المالي والمحاسبي للمؤسسة.

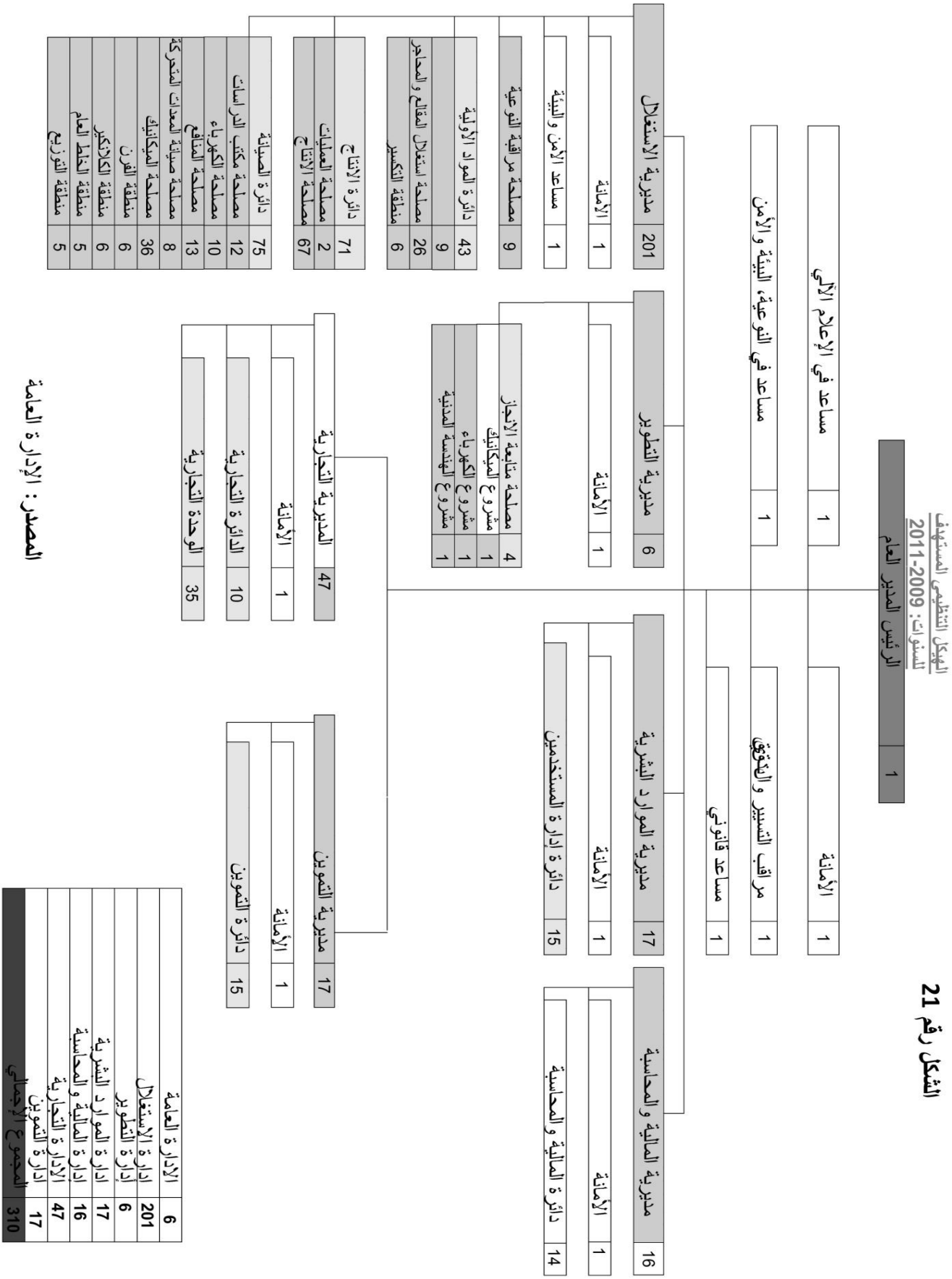
– دائرة الإدارة والمستخدمين: تعمل على إعداد كشوفات بأجور العمال وتهتم بنظافة المراكز الإدارية وإطعام العمال.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي المستهدف

في محاولة لخلق نوع من السيولة في تدفق القرارات داخل المؤسسة، في إطار اللامركزية، صادقت المديرية العامة لمؤسسة الاسمنت – تبسة– على مشروع وضع هيكل تنظيمي مستهدف للفترة الممتدة مابين 2009 و2011.

ولقد تم التركيز على تحديد الدقيق للوظائف النوعية الضرورية للقيام بالعمليات الاستغلالية. وعلى هذا الأساس، يمكن أن نستخلص مجموعة من الهياكل التنظيمية الفرعية على مستوى كل المديريات وهي: مديرية الاستغلال، المديرية التجارية، مديرية الموارد البشرية، مديرية المالية والمحاسبة، مديرية التموين وأخيرا مديرية التطوير.

الشكل رقم 21



المصدر: الإدارة العامة

1 مديرية الاستغلال:

تقرر تدعيم مديرية الاستغلال بثلاثة عشر منصب جديد حيث ينتقل عدد العمال من 58 إلى 71، مع وضع رؤساء وظائف الإنتاج تحت الوصاية المباشرة لرئيس مصلحة التصنيع عوضا عن الوصاية المباشرة لرئيس دائرة الإنتاج.

وقد تم إضافة مهندس عمليات مع تدعيم عدد من عمال التنفيذ بعد إلغاء الساعات الإضافية للعمل تنفيذ البنود الاتفاقية الجماعية للعمل في المؤسسة ويرتفع عدد المراقبين من 16 إلى 20 (5 في كل وظيفة)، بالإضافة إلى توظيف 5 معاينين جدد وتم إلغاء وظيفتي في التصنيع وتعويضهما بسائق شاحنة الشفط وسائق آلة الشحن (*Bobcat*). وكما أضيف منصبين لرئاسة وظيفة التوزيع لمتابعة فرق المناوبة واستغلال آلة الشفط وآلات التجفيف.

أما على مستوى دائرة الصيانة فقد تم الاحتفاظ بنفس التقسيم الهيكلي على مستوى مكتبي الدراسات ومصلحة الكهرباء مع تغيير تسمية وظيفة مهندس رئيس فرع وتعويضها بتسمية رئيس فرع مستوى مهندس.

وأوكلت مهمة التخلص من الغبار لمصلحة الميكانيك عوض عن مصلحة المنافع ولذا تم الاحتفاظ بمنصب كهربائي واحد فقط عوضا عن اثنين.

الشكل رقم 22

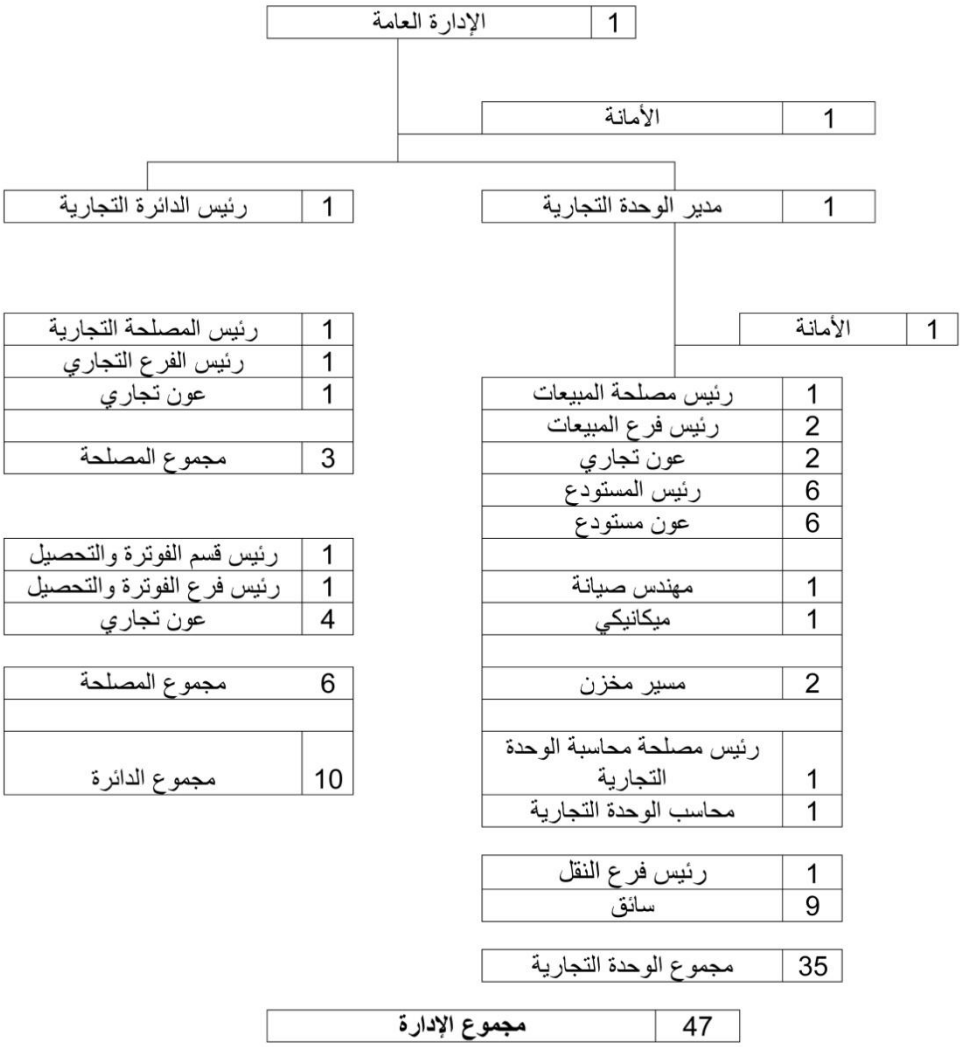
مديرية الاستغلال

المصدر: مديرية الاستغلال

2 المديريات الداعمة:

أقصد بالمديريات الداعمة كل من المديرية التجارية ومديرية الموارد البشرية ومديرية المالية والمحاسبة ومديرية التموين ومديرية التطوير. فلم تطرأ تغيرات كبيرة على الوظائف النوعية المشكلة لهذه المديريات. وفيما يلي المخططات التوضيحية للمناصب المشكلة لها مع توضيح عدد كل وظيفة على مستوى كل قسم وكل دائرة وإجمالي العدد في المديريات.

الشكل رقم 23
الإدارة التجارية



المصدر: الإدارة التجارية

الشكل رقم 24
إدارة الموارد البشرية

مديرية الموارد البشرية	1
الأمانة	1
دائرة إدارة العاملين والوسائل	1

رئيس مصلحة إدارة العاملين	1
رئيس فرع إدارة العاملين	2
رئيس فرع الأجور	2
رئيس الفرع الاجتماعي	1
مجموع المصلحة	6

رئيس مصلحة الوسائل العامة والنقل	1
رئيس فرع الوسائل العامة	1
مسير الممتلكات	1
سائق	5
مجموع القسم	8

مجموع الدائرة	15

مجموع الإدارة	**17**

المصدر: إدارة الموارد البشرية

الشكل رقم 25
إدارة التموين

مدير التموين	1

الأمانة	1

رئيس دائرة التموين	1
رئيس مصلحة إدارة المخزون	1
رئيس المخزن	1
عامل مخزن	3
رئيس إدارة المخزون	1
مسير مخزن	2
مجموع المصلحة	9

رئيس مصلحة المشتريات	1
رئيس المشتريات المحلية	1
سائق مشتريات	2
رئيس المشتريات المحلية	1
مجموع المصلحة	5

مجموع الدائرة	15

مجموع الإدارة	17

المصدر: إدارة التموين

الشكل رقم 26
إدارة المالية والمحاسبة

مدير المالية والمحاسبة	1
أمانة الإدارة	1
رئيس دائرة المحاسبة	1
رئيس مصلحة المحاسبة العامة	1
محاسب	4
مجموع المصلحة	5
رئيس مصلحة الموازنة	1
محاسب	1
مجموع المصلحة	2
رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية	1
محاسب المواد	2
محاسب الجرد المتناوب	3
مجموع المصلحة	6
مجموع الدائرة	14
مجموع الإدارة	16

المصدر: إدارة المالية والمحاسبة

الشكل رقم 27
إدارة التطوير

المصدر : مديرية الاستغلال

المبحث الثاني: مدخل المحاسبة التحليلية التقليدية في مؤسسة الاسمنت –تبسة–

قامت مؤسسة الاسمنت – تبسة– بتطبيق مدخل المحاسبة التحليلية عبر عدد من المراحل، في إطار إعداد البيئة المناسبة لنجاح هذا المسعى والتي تشمل العوامل البشرية والتنظيمية والمادية، وذلك ابتداء من سنة 1994.

المطلب الأول: مراحل تطبيق المحاسبة التحليلية:

إن إعداد البيئة الملائمة لتطبيق المحاسبة التحليلية يتطلب إجراء جملة من التعديلات والتي تنطلق من تدريب العاملين وتمر عبر تمييع الإطار التنظيمي والهيكلي وتنتهي بإعداد النظام المعلوماتي الضروري للاستغلال العملياتي للمحاسبة التحليلية.

1 ـ البيئة البشرية:

من الضروري وقبل كل شيء أن يتم تحضير العاملين (مسؤولين، مسيرين، إطارات، منفذين) للتأقلم مع متطلبات تطبيق مدخل المحاسبة التحليلية. وفي هذا الإطار سطرت المؤسسة برنامجا تكوينيا يهدف لتأهيل العاملين وخاصة الإطارات منهم حتى

يتهيؤون للتعامل مع المعطيات الجديدة. وكان التركيز منصبا علة التكوين في اللغة الانجليزية، في الإعلام الآلي وفي إدارة الأعمال.

2 البيئة التنظيمية:

يستلزم كل مدخل تنظيمي جديد أن يتم تأهيل العامل البشري بصفته ركيزة كل توجه تقني أو علمي في المؤسسة. لذلك، فانه بالنسبة لمؤسسة الاسمنت تبسة، شملت العمليات التنظيمية النواحي الهيكلية والإجرائية والبرامج المعلوماتية.

2 1 من الناحية الهيكلية:

اعتمدت المؤسسة على مخطط تنظيمي مفصل بحيث يمكن أن نميز من خلاله بين الهياكل العملياتية وبين الهياكل الإدارية والهياكل الداعمة. ومهمة المحاسبة التحليلية الرئيسية هي جمع المعلومات وتحضير العمل التحليلي وإصدار النتائج لدى مختلف المستعملين الذين يشملهم المخطط التنظيمي المطبق.

2 2 من الناحية الإجرائية:

قامت المؤسسة بوضع عدد من الإجراءات الهادفة للوصف الدقيق لكل مجال نشاط (إجراءات الموارد البشرية، الإجراءات التجارية، الإجراءات المالية).

2 3 من ناحية البرامج المعلوماتية وتحضير البيئة:

حتى تكون المحاسبة التحليلية قابلة للاستغلال، يجب توفير البيئة المناسبة والمتجسدة ماديا في أنظمة إدارية مستقلة يمكن أن نعددها فيما يلي:

أ. التطهير المحاسبي:

كان لابد على مؤسسة تسيير الاسمنت أن تضمن مصداقية قوائمها المالية وشفافية وضعية ذمتها المالية، ولذلك اتسمت عملية التطهير المحاسبي، التي استمرت لسنتين متتاليتين (1994،1995) بالأهمية القصوى حيث أنها أفضت إلى تفسير كل الأرصدة المحاسبية خاصة الحساب رقم 28: "استثمارات قيد الانجاز".

ب. الشبكة المعلوماتية:

وظيفة هذه الشبكة، التي تم إعدادها سنة 1995، هي الربط بين الأنظمة الإدارية وإتاحة التسجيل الموحد للمعلومات ما يعني شفافية أكبر وسرعة الحصول على النتائج. وكانت الفكرة هي الربط بين هياكل المصنع والإدارة العامة.

ج. نظام إدارة المحاسبة العامة:

وهو النظام الذي تم بواسطته إعادة إدماج كل المعطيات المحاسبة التي نتجت عن عملية التطهير المحاسبي. والذي سمح أيضا بإصدار قوائم مالية قانونية وفي زمن قياسي. وما يميز هذا النظام هو ارتباطه بالأنظمة الإدارية الأخرى الكترونيا (بمعنى التحويل المباشر للمعطيات دون الحاجة لإعادة تسجيلها مرة أخرى).

د. نظام إدارة الجور:

وهو نظام مرتبط آليا بالمحاسبة العامة منذ جانفي 1996، أما الربط بالمحاسبة التحليلية فقد تم في شهر أكتوبر من سنة 1997.

ه. نظام إدارة الاستثمارات

تم العمل بهذا النظام منذ شهر جويلية من سنة 1996، وطور فيما بعد للحصول على قوائم موطدة وبطاقات الاستثمارات قي جويلية 1997 وهو مرتبط الكترونيا بالمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية منذ أكتوبر 1997. وتم إحصاء 15.000 بطاقة استثمار منجزة وفق هذا النظام.

و. نظام إدارة الفوترة:

عملي منذ سنة 1996، وهو مرتبط الكترونيا بنظامي المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

ز. نظام إدارة المخزونات:

استخدم نظام *X-PLAIN* منذ جانفي 1995. وقد الحق به نظام *UAFA* في جانفي 1999 على مستوى المصنع. إلا أن نقطة ضعف هذا النظام هو عدم ربطه الكترونيا بالمحاسبتين العامة والتحليلية.

3 مرحلة إعداد المحاسبة التحليلية:

تجسد الإعداد الفعلي للمحاسبة التحليلية بتاريخ 1997/09/29 وذلك من خلال:

- وضع البرامج الالكترونية للمحاسبة التحليلية على مستوى المصنع والإدارة العامة.
- تكوين المستعملين.
- إعداد المخطط المحاسبي التحليلي.
- إعداد وخطط تقسيم المؤسسة في شكل أقسام متجانسة.
- تنظيم يوم تحسيسي لتقديم المحاسبة التحليلية المطبقة لمجمل المستعملين داخل المؤسسة.

4 مرحلة التجسيد:

خلال هذه المرحلة اختبر برنامج المحاسبة التحليلية على مدى شهرين (نوفمبر وديسمبر1997)، والهدف هو تحليل القوائم المنجزة والتدريب على التحكم في الخدمات ما بين الأقسام وتحليل التكاليف.

وفي سنة 2007، استبدل البرنامج الالكتروني للمحاسبة التحليلية ببرنامج جديد أعد من قبل رؤساء مصالح المحاسبة التحليلية على مستوى الفروع الخمسة لمجمع مؤسسات الاسمنت للشرق. والإضافة التي اعتمدها رؤساء الأقسام هي التخلي عن المخطط المحاسبي التحليلي[1] الذي كان يعبر عن حسابات المجموعة 9، وهي مجموعة تشمل حسابات التسيير مضاف إليها حسابات الأعباء المجمعة على مستوى كل الأقسام

1 - انظر الملحق رقم 1.

المتجانسة، واستبدل المخطط التحليلي بطريقة أبسط وأسرع وهي التحميل المباشر الأعباء المسجلة على مستوى المحاسبة العامة في شكل ورقة *Excel*.[1]

المطلب الثاني: تنظيم المحاسبة التحليلية

يرتكز تنظيم المحاسبة التحليلية التقليدية على ثلاثة محاور أساسية، وهي:
التقسيم التحليلي والذي من خلاله يتم تحديد الأقسام الرئيسية والثانوية، تحديد مصادر المعلومات ومداها الزمني، وأخيرا المخطط المحاسبي التحليلي كتقنين عملي لتبويب المعلومات.

1 ـ التقسيم التحليلي:

إن التقسيم التحليلي للمؤسسة من الناحية التنظيمية يهدف إلى فصل المراكز الرئيسية الثانوية وهي أيضا خطوة لازمة لتحديد مفاتيح توزيع الأعباء. ولكي يتحقق هذا الفصل لابد أولا من التعريف الدقيق لعمليات الإنتاج في مؤسسة الاسمنت – تبسة.

1 ـ 1 ـ عمليات الإنتاج:

تحتوي مؤسسة الاسمنت تبسة على ثلاثة مقالع:

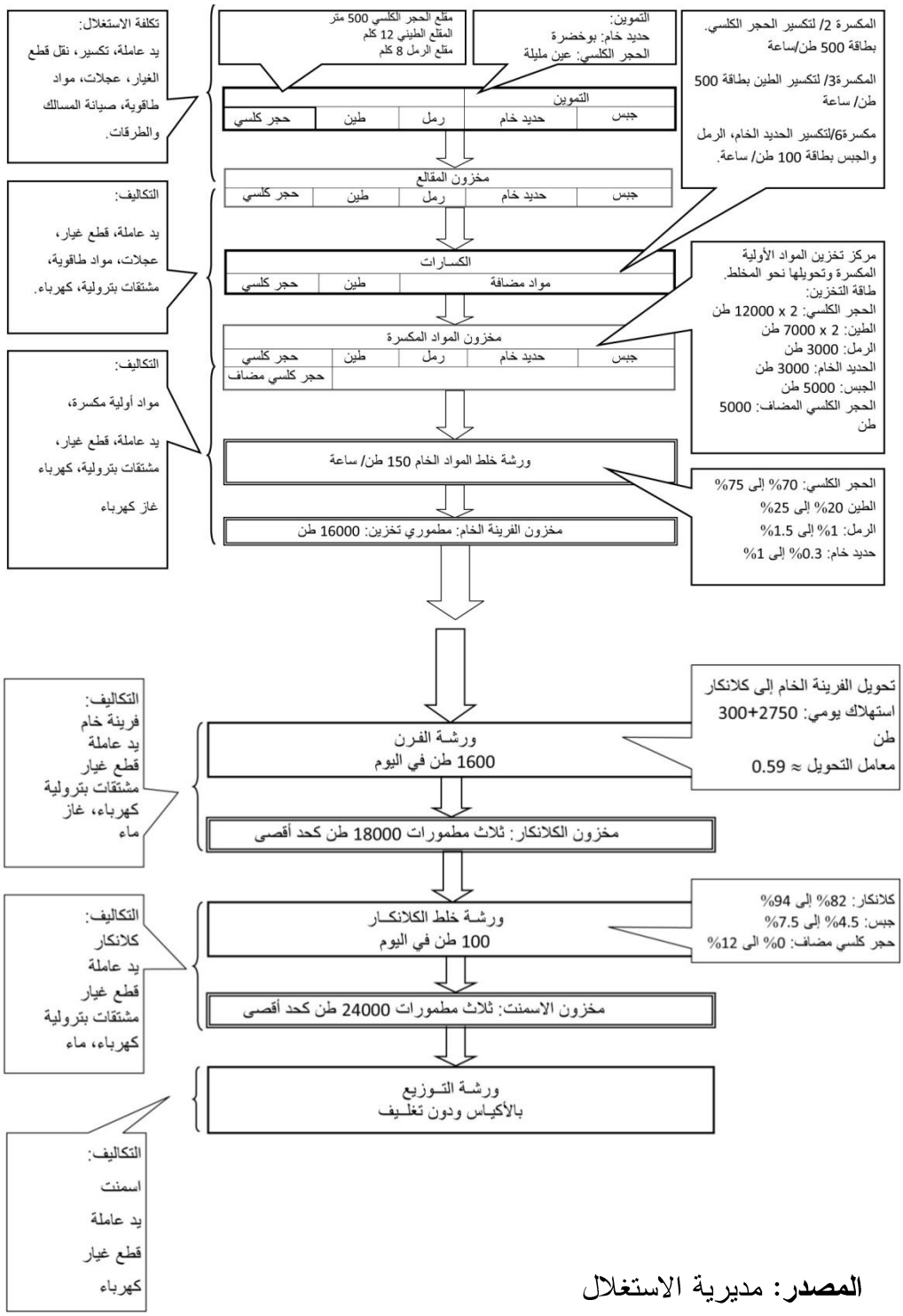
- مقلع الحجر الكلسي: 500 متر عن المصنع.
- المقلع الطيني: 12 كلم عن المصنع.
- مقلع الرمل الكوارتزي: 8 كلم عن المصنع.

بالنسبة للمادتين الأوليتين المتبقيتين، أي الحديد الخام والحجر الكلسي، فالتموين بهما يتم من منطقة بوخضرة بولاية تبسة بالنسبة للمادة الأولى ومن منطقة عين مليلة بولاية أم البواقي بالنسبة للمادة الثانية.

وتستخدم ثلاثة كسارات لتحويل المواد الأولية إلى مواد نصف مصنعة. ويتم بعد ذلك إنهاء العملية الإنتاجية عبر ورشات السحق والفرن ومخلط الكلانكار. وفي الأخير تتم عملية الشحن عبر مركزي توزيع وهما: مركز التوزيع بالأكياس، ومركز التوزيع غير المغلف. ويمكن تلخيص العمليات الإنتاجية وفق المخطط التالي:

1 – انظر الملحق رقم 2.

الشكل رقم 28



المصدر: مديرية الاستغلال

مراكز النشاط:

عرف التقسيم التحليلي في مؤسسة الاسمنت مرحلتين، الأولى ابتداء من سنة 1999 إلى غاية سنة 2007. والثانية من سنة 2007 إلى يومنا هذا.

1 2 1 -المرحلة الأولى (1998-2007)

تعتمد طريقة الأقسام المتجانسة على تقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية وأخرى ثانوية.

تم التقسيم إلى 11 قسم رئيسي و6 أقسام ثانوية و25 قسما ملحقا كما يلي:

جدول رقم 33
الأقسام الرئيسية

الترقيم التحليلي	مركز التكاليف[1]
9227110	مقلع الحجر الكلسي
9227120	المقلع الطيني
9227130	مقلع الرمل الكوارتزي
9227210	كسارة الحجر الكلسي
922220	كسارة الطين
9222300	كسارة الرمل المضاف
92281110	ورشة خلط الفرينة الطازجة
92281120	فرن الكلانكار
92281130	ورشة خلط الكلانكار
9228210	التوزيع بدون تغليف
9228220	التوزيع بالأكياس

جدول رقم 34
الأقسام الثانوية

الرقم	الترقيم التحليلي	مركز التكاليف[2]
1	9120000	إدارة المصنع
2	9122300	دائرة المواد الأولية
3	9122400	دائرة الإنتاج
4	9122500	دائرة الصيانة
5	9122600	المصلحة التجارية
6	9122420	مصلحة التوزيع

1 - أنظر الملحق رقم 1.
2 - أنظر الملحق رقم 1.

جدول رقم 35
الأقسام الملحقة

الرقم	الترقيم التحليلي	مركز التكاليف
1	9110000	إدارة عامة
2	9122000	إدارة تقنية
3	9122100	مصلحة الإعلام الآلي
4	9122200	مصلحة مراقبة النوعية
5	9122310	مصلحة استغلال المقالع
6	9122320	مصلحة *ETP*
7	9122410	مصلحة التصنيع
8	9122510	مصلحة الدراسات
9	9122520	مصلحة *ATC*
10	9122530	مصلحة الكهرباء
11	9122540	مصلحة صيانة المعدات المتحركة
12	9122550	مصلحة الميكانيك
13	9122560	مصلحة *TNF*
14	9122600	دائرة التموين
15	9122610	مصلحة المشتريات
16	9122620	مصلحة إدارة المخزون
17	9123000	دائرة الإدارة والعاملين
18	9123100	مصلحة العاملين
19	9123200	مصلحة الوسائل العامة
20	9123300	المصلحة الاجتماعية
21	9124000	دائرة المالية والمحاسبة
22	9124100	مصلحة المحاسبة التحليلية
23	9124200	مصلحة المحاسبة العامة
24	9124300	مصلحة الميزانية والخزينة
25	9122500	مصلحة الوقاية والأمن

1 2 2 –المرحلة الثانية: من 2007 إلى يومنا هذا

ابتداء من جانفي 2007، تم تعديل التقسيم التحليلي حيث تم التخلي عن الأقسام الملحقة الخمس والعشرون وتم الاحتفاظ فقط بالأقسام الثانوية الستة والتي بقيت على حالها.[1] إلا انه تم التخلي عن الترميز التحليلي الموضح في الملحق رقم 1 وعوضا عن

1 - أنظر الملحق رقم 4.

الترقيم الموافق للمخطط المحاسبي التحليلي تم الترميز للأقسام الثانوية بأرقام من 2 إلى 7 كما يلي:[1]

جدول رقم 36
الأقسام الثانوية

الرمز	المركز الثانوي
إدارة المصنع	2
دائرة التموين	3
المصلحة التجارية	4
دائرة الإنتاج	5
دائرة المواد الأولية	6
دائرة الصيانة	7

2 –مصدر المعلومة:

للتحصل على النتائج المرجوة من المحاسبة التحليلية، كان على مؤسسة الاسمنت تبسة الاختيار بين مدخلين:

المدخل الأول: وهو انتظار الإقفال الدوري لكل مجال نشاط ونذكر منها الأجور، المحاسبة، إدارة المخزونات. ومن بعد ذلك تسجيل المعلومات على برنامج المحاسبة التحليلية. والملاحظ أن هذه الطريقة، وعلى الرغم أنها تعطي نتائج، أنها بطيئة بفعل الفارق الزمني الضروري لاتخاذ القرار والزمن الخاص بالإجراءات التصحيحية إن وجدت، فالمدة في هذه الحالة غالبا ما تتجاوز الشهر.

أما المدخل الثاني: فيتمثل في وضع نظام معلوماتي متكامل للإدارة، حيث يتشكل هذا النظام من برنامج إعلام آلي في شكل عدة مقاييس مستقلة عن بعضها ويتم تحميل المعلومات الخاصة بكل منها إلى برنامج المحاسبة التحليلية بواسطة لوحة توزيع رقمية وسيطية. والنتائج المرجوة من هذا المدخل هي:

- التحصل على المعلومة في الزمن الحي (دون معالجة إضافية);

1 - أنظر الملحق رقم 4.

- المعلومات تحمل مباشرة من المصدر (إلغاء خطر الوقوع في الأخطاء);
- إصدار النتائج في بيانات شهرية;
- تقليص مدة اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

وكان من البديهي أن تختار مؤسسة الاسمنت – تبسة– أن يتم وضع المدخل الثاني حيز التنفيذ إلا أن الملاحظ أن المشروع وضع نظام معلوماتي متكامل لم يتجسد بالكامل وذلك حتى بعد سنة 2007 وهي السنة التي تم فيها استبدال برنامج المحاسبة التحليلية القديم بواحد جديد.

3 -المخطط المحاسبي التحليلي:

طبقت مؤسسة الاسمنت المحاسبة التحليلية اعتمادا على مخطط محاسبي معد لهذا العرض. وقد تم العمل به في الفترة الممتدة من 1998 إلى غاية سنة 2007. والمخطط المحاسبي في حد ذاته عبارة عن مجموعة من الحسابات الفرعية للحساب رقم 9 وهو حسابا مضاف للحسابات الثمانية المعروفة في المحاسبة العامة. وبدوره يقسم الحساب رقم 9 إلى حسابات فرعية حيث أن الحسابات التي تبدأ بالرقم 90 تعبر عن حسابات النتائج المعروفة في المحاسبة العامة. أما الحسابات التي تبدأ بالرقم 91 فهي تخص الأقسام الثانوية. والحسابات التي ترقم ابتداء من 92 ترمز للأقسام الرئيسية. وترمز الحسابات الفرعية للحساب 93 لمختلف التكاليف المحسوبة وفق المحاسبة التحليلية. الحساب 94 يشمل مخزونات المواد الأولية والمنتج النهائي. ويتم تحميل أسعار التكلفة للحسابات الفرعية للحساب 59 ونفس الشيء بالنسبة للفارق في الإدماج الذي يحمل في الحساب رقم 97. وينتهي المخطط المحاسبي باحتساب النتيجة الإجمالية والمبيعات على مستوى الحسابات الفرعية للحساب الفرعية للحساب رقم 98.[1]

وانطلاقا من سنة 2007 ومع اعتماد برنامج معلوماتي جديد للمحاسبة التحليلية، تم التخلي عن المخطط المحاسبي التحليلي لصالح مقارنة جديدة في تحميل المعلومات والتي تتمثل في تحويل المعلومات مباشرة من خلال ورقة *EXCEL* مباشرة من المحاسبة

1 - أنظر الملحق رقم 1.

العامة.[1] وبعد التحميل المباشرة يقوم البرنامج بفرز المعلومات وتوزيعها على الوحدات المعلوماتية باستخدام مفاتيح التوزيع المعمول بها طريقة الأقسام المتجانسة وهي كالتالي:[2]

– التوزيع:

الإدارة: وفق مفتاح "كتلة الأجور" والتحميل نحو كافة الأقسام

- التموين: وفق مفتاح "الاستهلاك – الطاقة" نحو كل الأقسام
- التسويق: وفق مفتاح "الكمية الموزعة" نحو التوزيع بالأكياس وبدون تغليف
- الإنتاج: وفق مفتاح "الكميات المنتجة"
- المواد الولية: وفق مفتاح الكميات المحولة (تجميع، قلع وتكسير)
- الصيانة: وفق مفتاح "ساعات العمل" ويتم التحميل نحو التكسير، الخلط والتوزيع.

– التكاليف:

- تجميع وقلع= مجموع أعباء المركز/ الكميات المنتجة
- التكسير= [مجموع أعباء المركز+ استهلاك القلع والتجميع (التكلفة المتوسطة المرجحة) /القلع] / الكميات المنتجة
- الفرينة= مجموع أعباء المركز + استهلاك التكسير بالتكلفة المتوسطة المرجحة / الكميات المنتجة.
- الكلانكار= مجموع أعباء المركز + استهلاك الفرينة مقدرة بالتكلفة المتوسطة المرجحة.
- الاسمنت = مجموع أعباء المركز + استهلاك الكلانكار+استهلاك الكلس/ الكميات المنتجة.
- الاسمنت بدون تغليف= مجموع أعباء المركز+استهلاك الاسمنت/الكميات المنتجة.
- الاسمنت بالأكياس= مجموع أعباء المركز + استهلاك الاسمنت/ الكمية المنتجة.

1 - أنظر الملحق رقم 2.
2 - أنظر الملحق رقم 5.

المطلب الثالث: القوائم المالية التحليلية

يقصد بالقوائم المالية التحليلية تلك التقارير المحاسبية التحليلية التي يتم الحصول عليها بعد معالجة المعلومات على مستوى البرنامج المعلوماتي للمحاسبة التحليلية. والهدف من إصدار هذه القوائم هو الرقابة الضرورية للتأكد من مصداقية المعلومات المحصل عليها. ويمكن تجميع هذه القوائم على مستوى فئتين: الأولى هي قوائم الرقابة والثانية هي القوائم المختصرة.

1 قوائم الرقابة:

أول هذه القوائم هو اليومية التحليلية وهي وثيقة تستخدم للتسجيل المرتب لعمليات المحاسبة التحليلية. وفي هذا الصدد استعملت ست يوميات على مستوى مؤسسة الاسمنت منذ 1998 إلى غاية 2007، وهي:[1]

- يومية الاستهلاك؛
- يومية المصاريف العامة؛
- يومية السيد العاملة؛
- يومية الاهتلاكات؛
- يومية الفوترة؛
- يومية التسديدات.

وابتداء من أوائل سنة 2007، تم إلغاء كل هذه اليوميات والاحتفاظ بيومية واحدة فقط تشمل كل المراكز (الرئيسية والثانوية).[2]

النوع الثاني من قوائم الرقابة هو دفتر الأستاذ التحليلي. [3] وهو وثيقة تمكن من الحصول على نظرة شاملة عن الوضعية الشهرية لكل حساب تحليلي. ومصدر هذا الدفتر هو اليومية التحليلية بطبيعة الحال. إن دفتر الأستاذ يمنح تفسيرا للحركات التي طرأت على الحسابات خلال فترة زمنية محددة حسب طبيعة العمليات، سواء كانت المواد الأولية أو منتجات وغيرها. ومن الناحية التقنية هناك دفتر أستاذ لكل حساب

1 -أنظر الملاحق: 13، 14، 15، 16، 17، 18، 19.
2 - أنظر الملاحق: 20، 21، 22.
3 - أنظر الملاحق: 23، 24، 25، 26.

تحليلي موضح في المخطط المحاسبي التحليلي. وكم وضحت سابقا فان التخلي عن هذا المخطط انطلاقا من سنة 2007 معناه مباشرة أنه تم إلغاء دفتر الأستاذ كقائمة صادرة عن مصلحة المحاسب التحليلية.

2 النتائج:

لا تتشابه نتائج المحاسبة التحليلية مع نتائج المحاسبة العامة لاعتبارات هيكلية، وهذا ما يفسر اختلاف القيم الناتجة عن كلتيهما. فالمخطط المحاسبي التحليلي يعرف النتائج على أنها الفرق بين سعر بيع منتج ما وبين سعر تكلفته خلافا للمحاسبة العامة التي تعتبرها كفرق عام بين إجمالي النواتج والتكاليف.

من سنة 1998 إلى غاية 2007، كانت النتائج توثق على مستوى الحسابات التحليلية التالية:[1]

- الحساب 9880000: النتيجة الإجمالية؛
- الحساب 9880180: مبيعات الاسمنت بدون تغليف؛
- الحساب 9880190: مبيعات الاسمنت بالأكياس.

وفي نفس سياق التطور الذي عرفته المحاسبة التحليلية على مستوى مؤسسة الاسمنت ــ تبسة ــ تم التخلي عن حساب النتائج وفق المخطط المحاسبي التحليلي منذ سنة 2007.

3 القوائم المختصرة:

تعلمنا القوائم المختصرة عن الوضعية الدورية للتكاليف (المشتريات، الإنتاج وسعر التكلفة) لفترة زمنية معينة وبشكل تراكمي. وهذا ما يمكن المدير أو صاحب القرار من متابعة مستويات التكاليف وتوجهاتها خلال الفترة المطلوبة (وعادة ما تتجاوز هذه الفترة مدة شهر). وخلال الفترة ما بين 1998 و 2007 تم الاعتماد على إصدار قائمتين مختصرتين موجهتين للاستغلال لصالح صاحب القرار وهما:

1 - أنظر الملحق الرقم 27.

– القائمة المختصرة لأسعار بدون تغليف على مستوى الحساب رقم 9580190، أما منتج الاسمنت بالأكياس على مستوى الحساب رقم 9580180. والبيانات المتوفرة في هذه القائمة تشمل المعطيات الشهرية لـــ: سعر التكلفة، الأعباء غير المدمجة وإجمالي الأعباء والكميات الموزعة وسعر التكلفة الوحدوية. بالإضافة للمعطيات المتراكمة لنفس هذه العناصر.[1]

– القائمة المختصرة للأعباء: [2] وهي عبارة عن قائمة تضم العناصر المشكلة للأعباء المباشرة والعناصر المشكلة للأعباء غير المباشرة وإجمالي التكاليف ووحدات القياس والأعباء غير المدمجة وإجمالي الأعباء المعدلة وأخيرا سعر التكلفة.

وابتداء من أوائل 2007، اعتمدت قوائم مختصرة جديدة وهي، على خلاف ما سبق، تتسم بكثرة العدد حيث يمكن إحصاء ستة منها وهي:

– بطاقة المخزونات؛ [3]

– جدول التكاليف؛ [4]

– جدول حسابات النتائج التحليلي؛ [5]

– جدول نسب الإدارة؛ [6]

– منحنى تطور التكاليف؛ [7]

– بطاقة التسجيل المحاسبي؛ [8]

ففي استمارة المخزونات يمكن معرفة التطور الشهري لمخزونات المواد الأولية (الحجر الكلسي، الطين، الرمل الكوارتزي، الحجر الكلسي المكسر، الرمل المعالج، الفرينة الطازجة، الفرينة المطهوة في الفرن، الكلانكار المخلط، الاسمنت بدون تغليف، الاسمنت في الأكياس).

1 - أنظر الملحق الرقم 28.
2 - أنظر الملحق الرقم 29.
3 - أنظر الملحق الرقم 30 والملحق رقم 31.
4 - أنظر الملحق الرقم 32.
5 - أنظر الملحق الرقم 35.
6 - أنظر الملحق الرقم 36.
7 - أنظر الملحق الرقم 37.
8 - أنظر الملحق الرقم 38.

ومن خلال جدول التكاليف يمكن قراءة كيفية توزيع الأعباء على المراكز انطلاقا من المعلومات المحملة من المحاسبة العامة عبر ورقة *EXCEL* وباستعمال مفاتيح التوزيع[1] التي تم الإشارة إليها من قبل. ويمكن ملاحظة أن عملية التوزيع تتم بشكل هرمي، أي أنه يتم توزيع أعباء قسم الإدارة بالكامل ومن ثم التموين وهكذا حتى نصل إلى مستوى الأقسام الرئيسية حيث يتم تحميل الأعباء مباشرة وفق لوحة التوزيع.[2] هذا بالنسبة لمدة شهر من الزمن، وبنفس الكيفية نحصل على جدول تكاليف بمعطيات متراكمة خلال فترة أطول.[3]

وكملحق لجدول التكاليف يمكن استصدار مخطط بياني لمتابعة تطور الأعباء الإجمالية المحملة من ورقة *EXCEL* سواء خلال مدة شهر أو خلال مدة زمنية أطول بشكل تراكمي.[4]

وأما بالنسبة لجدول حسابات النتائج فيمكن من حساب إجمالي الإنتاج، وبطرح الاستهلاكات الوسيطية نتحصل على القيمة المضافة. وبطرح الأعباء المتبقية (مصاريف عاملين، ضرائب ورسوم، مصاريف مالية، مصاريف متنوعة، اهتلاكات) فإننا نتحصل على الفائض الصافي للاستغلال والنتيجة الإجمالية للاستغلال.[5]

جدول نسب الإدارة بدوره عبارة عن قائمة من النسب التي تعتبر كمؤشرات إدارية ضرورية للمساعدة على صناعة القرار، إذ نجد مثلا نسبة المواد الأولية المستهلكة إلى الإنتاج خلال شهر أو تراكمية خلال مدة زمنية أطول. نجد أيضا نسبة الخدمات الى الإنتاج ونسبة الاستهلاكات الوسيطية إلى الإنتاج. وهكذا يمكن الحصول على ستة عشر نسبة مساعدة في القرارات الإدارية.[6]

ولمتابعة التطور الشهري للكلانكار المخلط إضافة للإسمنت بنوعيه بدون تغليف وبالأكياس، يمكن استصدار منحنى تطور هذه العناصر الثلاثة بالقيم على مدى 12

1 - أنظر الملحق الرقم 5.
2 - أنظر الملحق الرقم 32.
3 - أنظر الملحق رقم 33.
4 - أنظر الملحق رقم 34.
5 - أنظر الملحق رقم 38.
6 - أنظر الملحق رقم 36.

شهر.[1] وفي الأخير وكمثال عن التسجيل المحاسبي التحليلي، يمكن استصدار بطاقة التسجيل المحاسبي بشكل دوري للتحميل المباشر للعناصر المشكلة للإنتاج الإجمالي من والى المخزون.[2]

نستطيع القول أن نموذج المحاسبة التحليلية التقليدية المطبق من قبل مؤسسة الاسمنت تبسة قد سمح لها بالحصول على نظرة شاملة حول حجم الأعباء المبذولة في عمليات الاستغلال. إلا أن الانتقال بعملية التحليل هذه للمستوى الاستراتيجي يبدو صعب المنال كونه لا يأخذ بعين الاعتبار التغيرات الهيكلية للمؤسسة. كما أنه لا يتجاوز حد تحديد سعر بيع المنتجات ولا يعطي حلولا عملية للضغط على التكاليف.

إن المدخل الأنسب لصناعة القرار الاستراتيجي في مؤسسة الاسمنت تبسة هو مدخل التكاليف والإدارة المرتكزة على الأنشطة *ABC/M* والذي سيمكن من حصر النشطة المنشئة للقيمة وإلغاء تلك الإضافة التي تستهلك الموارد دون جدوى اقتصادية. كما أن هذا المدخل سيعيد تنظيم المؤسسة أفقيا من حيث أنه سيجزئ المؤسسة لمجموعة من العمليات التي تشمل بدورها عددا من الأنشطة في شكل مصفوفي مما يضع أمام صانع القرار عدة خيارات للاستجابة لفرص وتهديدات بيئة المؤسسة.

المبحث الثالث : مدخل *ABC/M* في مؤسسة الاسمنت – تبسة–

يشترط تطبيق مدخل *ABC/M* على مستوى مؤسسة الاسمنت – تبسة– أن يتم التجنيد الجماعي لكافة العاملين، وهذا لتجنب الإحراج والتأويلات بما أن المسألة تتعلق بصميم الأداء الفردي، ألا وهي تحديد طبيعة الأنشطة الداخلية وأزمنتها ومسبباتها على مستوى كافة دوائر ومصالح المؤسسة.

وبما أن مسألة التجنيد الجماعي هذه أمر يتجاوز صلاحيات باحث في مجال الدراسات العليا، فانه لم يتسن لي سوى جمع المعلومات من خلال استمارات [3] وزعتها على كوادر المؤسسة لسهولة الاتصال بهم وكذلك لقابليتهم على استيعاب الطريقة.

1 - أنظر الملحق رقم 37.
2 - أنظر الملحق رقم 38.
3 – أنظر الملاحق من 39 إلى 48.

ويمكن أن نلخص خطوات إعداد مدخل *ABC/M* في ثلاث نقاط رئيسة وهي:

- إعداد خطة العمل الميدانية؛
- تنفيذ خطة العمل؛
- استخلاص النتائج وترجمتها إلى قرارات إستراتيجية.

المطلب الأول: إعداد خطة العمل الميدانية

يستدعي تطبيق مدخل *ABC/M* إعداد خطة عمل ميدانية، في شكل خارطة طريق سهلة الفهم. وارتأيت أن أقسم هذه الخطة إلى ثلاث مراحل:

- تحديد إشكالية المؤسسة؛
- تحديد سعر التكلفة والهوامش؛
- التلاؤم مع المحاسبة التحليلية الحالية.

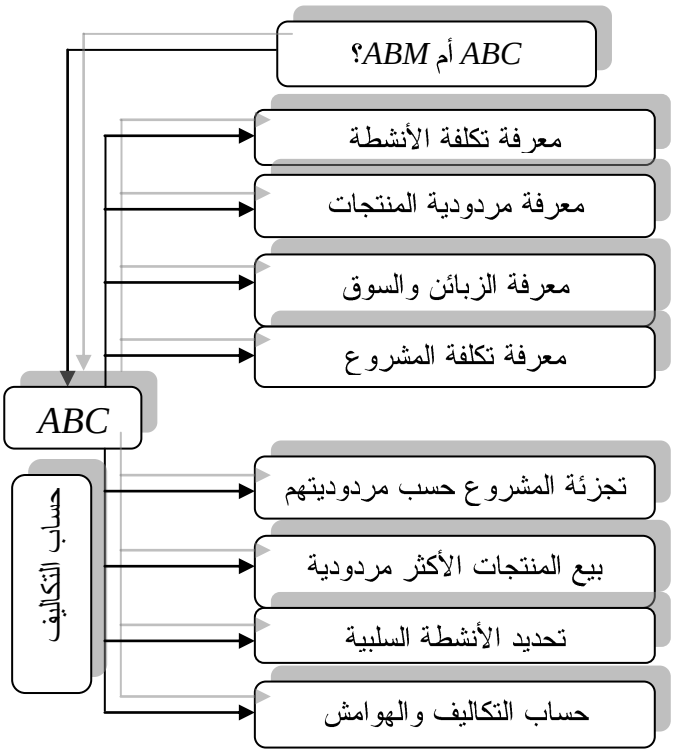
1 -تحديد إشكالية المؤسسة:

يقصد بتحديد إشكالية المؤسسة معرفة طبيعة الصعوبات ذات الطابع الاستراتيجي التي تواجه المؤسسة. ومحتوى هذه الصعوبات محدد رئيسي للأوليات الواجب إتباعها في تطبيق طريقة *ABC/M*، أي هل نركز على حساب التكاليف (الأنشطة المرتكزة على التكاليف) أم نركز على إدارة التكاليف (الإدارة المرتكزة على التكاليف).

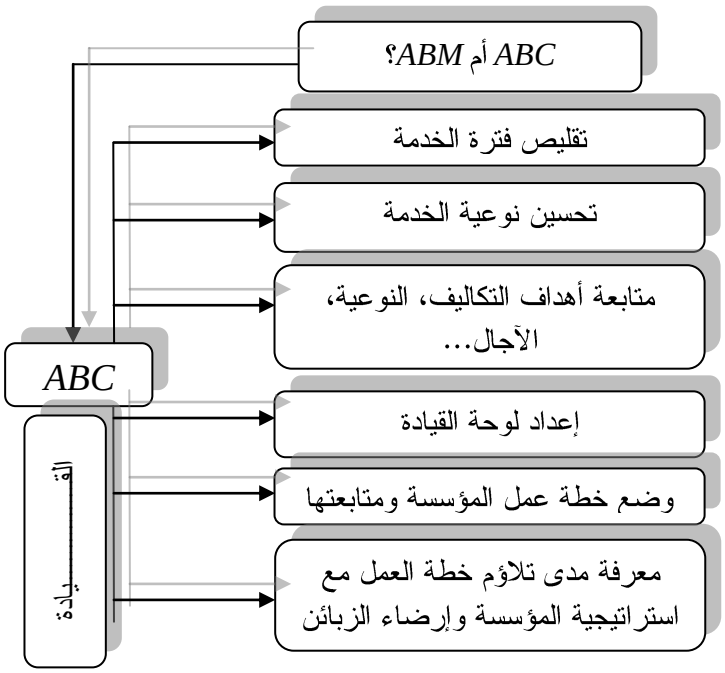
ويمكن استخلاص إشكالية مؤسسة الاسمنت تبسة إذا فصلنا العناصر المشكلة لمدخل *ABC* عن العناصر المشكلة لمدخل *ABM* من الناحية النظرية وأسقطناها على المعطيات الميدانية والتي تحصلت عليها خلال فترة التربص.

حاولت تلخيص هذه العناصر النظرية على شكل ستة مخططات توجيهية:

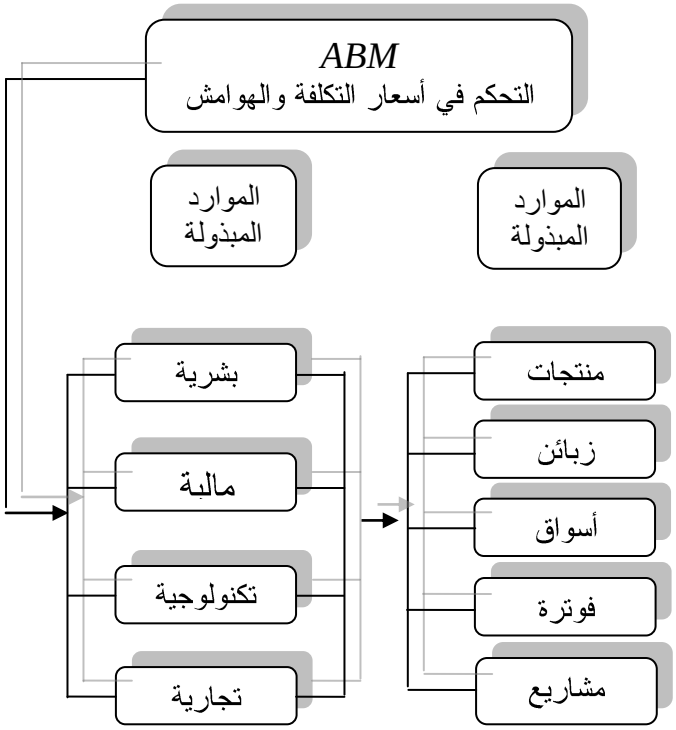
الشكل رقم 29
تحديد إشكالية المؤسسة



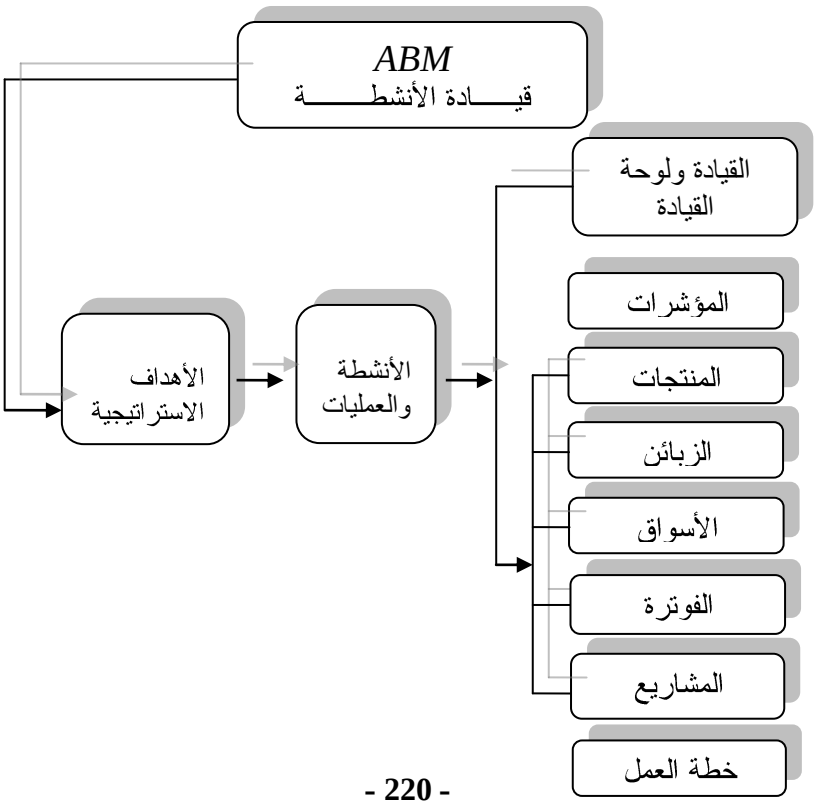
الشكل رقم 30
تحديد المدخل



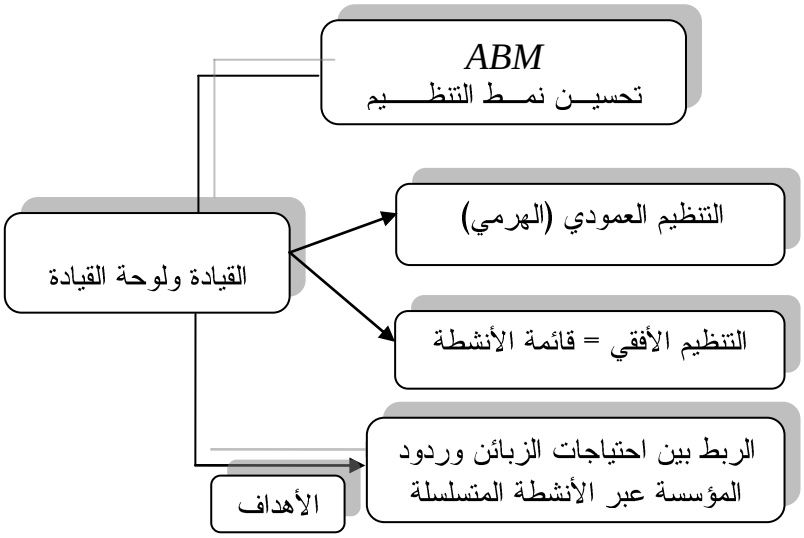
الشكل رقم 31
مدخل ABM



الشكل رقم 32
قيادة الأنشطة



الشكل رقم 33
تحسين نمط التنظيم



وبإسقاط الخطوات النظرية التي اقترحتها، وفقا للمخططات 30 إلى 35، على المعطيات الميدانية لمؤسسة الاسمنت – تبسة، يمكن أن ندمج العناصر الرئيسية لتطبيق مدخل *ABC/M* واستخلاص خطة العمل الميدانية في شكل المراحل التالية:

أ – التركيز على حساب التكاليف وفق مدخل الأنشطة المرتكزة على التكاليف لمعرفة تكلفة الأنشطة، حساب مردودية المنتجات وتحديد الأنشطة السلبية.

ب –الانتقال إلى الإدارة المرتكزة على الأنشطة عبر بناء مخطط تنظيمي أفقي بهدف أمثلة استهلاك الموارد وتوضيح المسؤوليات وتمييع تدفق المعلومات.

وقد يلاحظ القارئ من خلال قراءة موضوعية للخطوات النظرية السابقة الذكر، أنني قد حيدت عنصري السوق والزبائن في إطار تحديد إشكالية المؤسسة وهذا الاعتبارات التالية:

– المؤسسة في حالة استخدام كامل، أي أن كل ما ينتج يباع وفق القدرة الإنتاجية المتاحة (قدرة نظرية منقوصا منها فترتي التوقف الشتوية والصيفية بسبب أعمال الصيانة)؛

- مادة الاسمنت من المواد ذات النوعية المعيارية ، أي أنها تخضع لمعايير تقنية معروفة مسبقا من حيث طبيعة مكوناتها، وبالتالي مسألة إرضاء الزبائن مقرونة فقط بآجال التسليم وفقا للظروف الحالية؛
- يمكن وصف سوق الاسمنت أنه في حالة منافسة احتكارية بين مؤسسات الاسمنت ومشتقاته (شرق، غرب ومؤسسة الشلف) ومؤسسة لافارج وكبار مستوردي هذه المادة. وكما هو معلوم في هذا النوع من الأسواق، فان الضغط على الأسعار مستبعد تماما خاصة مع الارتفاع المتواصل للطلب الناتج عن تطبيق برامج الإنفاق العمومية المحفزة لاستهلاك مادة الاسمنت.

وبالرجوع للمبحث الأول من هذا الفصل، يمكن أن تستنتج بسهولة أن المؤسسة في حالة من البحث الدائم عن الهيكل التنظيمي الأكثر ملائمة لتنسيق العمليات داخل المصالح والدوائر. وهذا يبدو جليا من خلال وضع مخطط تنظيمي مستهدف منذ سنة 2009 إلى غاية 2011،[1] والذي لم تتضح معامله بعد. فإشكالية مؤسسة الاسمنت إذن هي ***وضع مخطط تنظيمي أفقي موجه لقيادة الأنشطة والعمليات في إطار الاستخدام المثل للموارد.***

2 تحديد سعر التكلفة والهوامش:

تتمثل المرحلة الثانية من خطة العمل الميدانية في تحديد أسعار التكلفة والهوامش. ولحساب سعر التكلفة يجب تحديد التكاليف وتحميلها مباشرة لمواضيعها. ولتجنب التعقيد، من الأفضل الارتكاز على نظام المحاسبة التحليلية المطبق حاليا في المؤسسة كمرجع لتطبيق مدخل *ABC/M*، على أساس أن المتغيرة الأكثر أهمية هي تسجيل الوقت الموافق لكل نشاط نسبة للدوام الكامل على مستوى كل قسم. وعليه فان توزيع الموارد على أقسام المؤسسة وفقا للطريقة التقليدية يبقى صالحا الاستعمال إذا ما أردنا تفصيل عملية التوزيع هذه نسبة لكل نشاط.

1 أنظر الشكل 21.

وبنفس التصور، يمكن إعداد جملة من الروابط مع مكونات نظام المعلومات الذي يدير المحاسبة التقليدية الحالية، واستخلاص جداول التوزيع المناسبة لكل نشاط. وهذا ما يمكّن من القيام بالعديد من عمليات المحاكاة *(Simulation)*، إذ يكفي فقط تغيير الأزمنة الموافقة لكل نشاط ومن ثمّ اتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة.

3 التلازم مع المحاسبة التحليلية الحالية:

تتجسد فكرة تلاؤم مدخل *ABC/M* مع المحاسبة التحليلية التقليدية عبر الاحتفاظ بالتقسيم التحليلي الذي طبق في مؤسسة الاسمنت منذ سنة 2007.[1] ووفقا لنفس التصور يمكن استخدام توزيع الأعباء الوارد في جدول تحميل الأعباء [2] باعتباره كصورة مطابقة لتوزيع الموارد دخل المؤسسة. وبناء عليه يمكن أن نلخص الأقسام التحليلية والموارد التي استهلكتها كما يلي:

جدول رقم 37
توزيع الموارد على الأقسام التحليلية

الأقسام التحليلية	الموارد المستهلكة دج
مقلع الحجر الكلسي	70.930.744,06
المقلع الطيني	2.337.873,49
مقلع الرمل الكوارتزي	2.567.386,39
كسارة الحجر الكلسي	48.959.352,53
كسارة الطين	23.299.561,32
كسارة الرمل المضاف	13.700,07
ورشة خلط الفرينة الطازجة	237.530.201,20
فرن الكلانكار	265.468.530,70
ورشة خلط الكلانكار	353.341.849,22
التوزيع بدون تغليف	26.498.955,95
التوزيع بالأكياس	259.308.648,37
إدارة المصنع	299.661.987,92
دائرة التموين	83.388.876,69
المصلحة التجارية	12.260.248,47
دائرة الإنتاج	438.836.963,05
دائرة المواد الأولية	87.572.492,68
دائرة الصيانة	89.169.273,07
المجموع	**2.301.146.609,18**

1 - أنظر الملحقين رقم 1 و4.
2 - أنظر الملحق رقم 33.

المطلب الثاني: تنفيذ خطة العمل

تنفذ خطة العمل لتطبيق مدخل *ABC/M* عن طريق إحصاء مجمعات الأنشطة الرئيسية والأزمنة الموافقة لها نسبة لساعات العمل الإجمالية خلال الفترة المدروسة أي سنة 2009. وليتم ذلك، قمت بتوزيع استمارات على مستوى مديريات مؤسسة الاسمنت.[1]

وبعد إحصاء الأنشطة وأزمنتها نقوم باستخلاص جدول توزيع الموارد على الأنشطة والعمليات لتكون اللبنة الأولى في بناء هيكل تنظيمي أفقي.

1 إحصاء الأنشطة والأنشطة والأزمنة الموافقة لها:

يمكن استخدام التقسيم العددي للمستخدمين الوارد في الأشكال من 21 الى غاية 26 لنستنتج عدد ساعات العمل التامة على مستوى كل مديرية، باعتبار أن عدد ساعات العمل القانونية لكل فرد هي 173.33 ساعة شهريا وفقا لقانون العمل الجزائري. وبذلك يمكن استنتاج جدول التوزيع الزمني السنوي على مستوى كل مديرية كما يلي:

جدول رقم 38
التوزيع الزمني السنوي

المديرية	عدد المستخدمين أ	الزمن التام الشهري بالساعات ب = أ x 173.33 سا	الزمن التام السنوي بالساعات جـ = ب x 12
المديرية العامة	6	1039,98	12.479,76
الإدارة التجارية	47	8.146,51	97.758,12
إدارة الموارد البشرية	17	2.946,61	35.359,32
إدارة المالية والمحاسبة	16	2.773,28	33.279,36
مديرية الاستغلال	224	38.825,92	465.911,04
المجموع	**287**	**53.732,30**	**644.787,60**

ولقد استثنيت إدارتي التموين والتطوير لأنهما ليستا عمليتان بعد، وأدمجتهما في مديرية الاستغلال، حيث يصبح عدد المستخدمين بها: 201+17+6=224 مستخدم.

1 - أنظر الملاحق من 39 إلى 48.

ويتم تقدير مقابل الساعات التامة أو بعبارة أخرى المدة النسبية المبذولة في كل نشاط وفقا للتقييم الذاتي للمستخدمين الذين وافقوا على ملء استثمارات إحصاء الأنشطة إضافة للمعلومات المتوفرة عند المقابلة الشخصية.

أما عدد الساعات السنوية للنشاط فيتم حسابها بضرب الزمن التام بالساعات لكل مديرية في مقابل الساعات التامة لكل نشاط. وتم إحصاء أنشطة مؤسسة الاسمنت – تبسة عبر كافة مديرياتها كما يلي:

جدول رقم 39
أنشطة المديرية العامة

المديرية العامة			
اسم النشاط	**رمز النشاط**	**مقابل الساعات التامة %**	**عدد الساعات السنوية[1]**
تمثيل الشركة قانونيا	001	5	624
دراسة تقارير المديرين التنفيذيين	002	10	1248
لتشكيل لجان الشراء	003	1	125
تشكيل لجان الجرد	004	1	125
التنسيق بين مختلف المديريات	005	30	3744
الإمضاء والمصادقة على البريد الصادر	006	10	1248
المصادقة على البريد الوارد	007	10	1248
إعداد مشاريع قرارات مجلس الإدارة	008	3	374
الإشراف على مجلس الإدارة	009	2	250
مراقبة أداء العاملين	010	8	998
وضع لوحات القيادة	011	10	1248
دراسة الانحرافات	012	5	624
اتخاذ القرارات الإستراتيجية	013	5	624

1 - الحسابات تتم بتقريب الأعشاب للحصول على رقم صحيح.

جدول رقم 40
أنشطة الإدارة التجارية

الإدارة التجارية			
اسم النشاط	رمز النشاط	مقابل الساعات التامة %	عدد الساعات السنوية
الإشراف على عمليات الشراء	501	5	4.888
إعداد عقود بيع الاسمنت	502	20	19.552
توزيع عقود بيع الاسمنت	503	10	9.776
متابعة مستودع الاسمنت	504	10	9.776
إدارة مخزون الاسمنت	505	10	9.776
نقل المبيعات	506	10	9.776
فوترة المبيعات	507	10	9.776
تحصيل المبيعات	508	20	19.552
التنفيذ المحاسبي للعمليات التجارية	509	5	4.888

جدول رقم 41
أنشطة إدارة الموارد البشرية

إدارة الموارد البشرية			
اسم النشاط	رمز النشاط	مقابل الساعات التامة %	عدد الساعات السنوية
إعداد سياسة التوظيف	601	5	1768
إعداد سياسة التكوين	602	5	1768
إدارة تطور مهن المستخدمين	603	10	3536
إعداد عقود التشغيل	604	10	3536
تطبيق الاتفاقية الجماعية للعمل	605	20	7072
إدارة الغيابات والحضور	606	10	3536
إعداد الأجور	607	10	3536
إعداد التصريحات الجبائية وشبه الجبائية الخاصة بالمستخدمين والمؤسسات	608	10	3536
الحرص على احترام القانون الداخلي	609	10	3536
إدارة أرشيف ملفات المستخدمين	610	10	3536

جدول رقم 42
أنشطة إدارة المالية والمحاسبة

إدارة المالية والمحاسبة			
اسم النشاط	رمز النشاط	مقابل الساعات التامة %	عدد الساعات السنوية
إدارة العمليات المحاسبية	701	5	1664
تحليل الوثائق المحاسبية	702	20	6656
استقبال الوثائق البنكية	703	10	3328
التقييد المحاسبي للعمليات المحاسبية	704	30	9984
تسجيل العمليات على البرنامج المعلوماتي المحاسبي	705	20	6656
تحليل الحسابات	706	10	3328
طبع وإصدار القوائم المالية	707	2	666
إعداد التصريحات الجبائية	708	3	998

جدول رقم 43
أنشطة مديرية الاستغلال

مديرية الاستغلال			
اسم النشاط	رمز النشاط	مقابل الساعات التامة %	عدد الساعات السنوية
الإشراف على عمليات الاستغلال	101	1	4659
إدارة الشبكة المعلوماتية	102	1	4659
متابعة برنامج الإعلام الآلي	103	1	4659
إدارة سلامة شبكة	104	1	4659
إعداد تقارير الاستغلال	105	1	4659
معاينة المنتوج	106	1	4659
اختبار المنتوج مخبريا	107	1	4659
إعداد تقارير النوعية	108	1	4659
دائرة الصيانة			
تفتيش التجهيزات	201	1	4659
تخطيط التدخلات	202	2	9318
تنسيق التدخلات	203	2	9318
تأمين الصيانة الوقائية	204	1	4659
إدارة فرقة الصيانة	205	2	9316
إدارة طلبات التدخل	206	1	4659
إعداد طلبات الشراء	207	2	9318
استبدال القطع المستهلكة	208	5	23295
تسجيل التدخلات على مستوى برنامج الإعلام الآلي	209	3	13.977
دائرة الإنتاج			

../

متابعة موازنة إنتاج المواد	301	5	23295
الإشراف على إدارة الورشات الثلاثة (الفرينة، الكلانكار، الاسمنت)	302	5	23295
متابعة وضعية قطع الغيار	303	5	23295
استغلال المقالع والمحاجر	304	10	46591
معاينة المنتجات	305	2	9316
الاختبار الكيميائي للمنتجات	306	1	4659
توزيع المواد	307	10	46591
شحن المواد	308	5	23.295
دائرة المواد الأولية			
استغلال مقالع الطين والرمل	401	5	23295
تكسير الحجر الكلسي	402	5	23295
التموين بالمواد الإضافية	403	5	23295
متابعة وضعية مخزونات المواد الأولية	404	2	9318
إدارة وثائق إدارة المشتريات (طلبيات، فوترة واستقبال)	405	2	9318
إعداد محضر الملائمة	406	1	4.659
إصدار أوامر التخليص (الدفع)	407	1	4.659
معالجة ملفات الشراء (الاستقصاء، استقبال الملفات)	408	4	18.636
دراسة العروض	409	1	4.659
التفاوض حول العروض	410	2	9318
إعداد اتفاقية الشراء وتنفيذها	411	2	9318

وتجدر الإشارة إلى أن تقسيم المدة النسبية للنشاط من قبل المستخدمين الذين يملئون استمارات إحصاء الأنشطة قد يشوبها عنصر الذاتية، لذلك من الأفضل تجنيد فرقة مختصة في إحصاء الأنشطة وأزمنتها بهدف توخي القدر الأكبر من الموضوعية.

2 جدول توزيع الموارد على العمليات:

يمكن إعداد جدول توزيع الموارد على الأنشطة ومسبباتها اعتمادا على التقسيم التحليلي الوارد في المحاسبة التحليلية التقليدية، وذلك بتوزيع الأنشطة على مستوى كل قسم تحليلي موافق لها. وكرحلة أولي يتم توزيع الأقسام التحليلية على الدوائر الموافقة لها، ومن تم توزيع الأنشطة على مستوى كل قسم:

جدول رقم 44
توزيع الأقسام على العمليات

الأقسام التحليلية	الموارد المستهلكة
مقلع الحجر الكلسي	عمليات المواد الأولية
المقلع الطيني	عمليات المواد الأولية
مقلع الرمل الكوارتزي	عمليات المواد الأولية
كسارة الحجر الكلسي	عمليات المواد الأولية
كسارة الطين	عمليات المواد الأولية
كسارة الرمل المضاف	عمليات المواد الأولية
ورشة خلط الفرينة الطازجة	العمليات الإنتاجية
فرن الكلانكار	العمليات الإنتاجية
ورشة خلط الكلانكار	العمليات الإنتاجية
التوزيع بدون تغليف	العمليات التجارية
التوزيع بالأكياس	العمليات التجارية
إدارة المصنع	عمليات الإدارة عامة عمليات إدارة الاستغلال عمليات إدارة المالية والمحاسبة
دائرة التموين	عمليات إدارة مواد الأولية
المصلحة التجارية	العمليات التجارية
دائرة الإنتاج	العمليات الإنتاجية
دائرة المواد الأولية	العمليات الإنتاجية
دائرة الصيانة	عمليات الصيانة

وفي نفس السياق يمكن توزيع الموارد المدرجة في الجدول رقم 26، بجمع موارد الأقسام التحليلية التي تتشارك في نفس العمليات:

جدول رقم 45
توزيع الموارد على العمليات

العمليات	الموارد المستهلكة دج
المواد الأولية	231.497.494,55
الإنتاجية	1.382.750.036,85
التجارية	298.067.852,79
الإدارية	299.661.987,92
الصيانة	89.169.237,07
المجموع	**2.301.146.609,18**

فمثلا نحسب موارد عمليات المواد الأولية بجمع الأقسام التحليلية الموافقة لها أي: مقلع الكلسي، المقلع الطيني، مقلع الرمل الكوارتيزي، كسارة الحجر الكلسي، كسارة الطين، كسارة الرمل المضاف ودائرة التموين. فنحصل على العملية التالية:

موارد عمليات المواد الأولية =

+2.567.386,39+2.337.873,49+70.930.744,06

83.388.876,69+13.700,07+23.299.561,32+48.959.352,53

= 231.497.494,55 دج

يستخدم جدول توزيع الموارد على العمليات في تخصيص الموارد على مستوى كل نشاط وفق للحجم الساعي المبذول في تنفيذه.

المطلب الثالث: استخلاص النتائج وترجمتها إلى قرارات إستراتيجية

كمرحلة أخيرة في تنفيذ خطة عمل تطبيق مدخل *ABC/M*، يتم تخصيص الموارد على مستوى كل نشاط وتجميعها في شكل عمليات ليتكون بذلك التنظيم الأفقي لمؤسسة الاسمنت. ومن ثمّ حساب الهامش على تكلفة كل عملية حتى يتسنى لنا استخلاص القرارات الإستراتيجية الملائمة بخصوص الإجراءات التصحيحية الملائمة للتنظيم العام للمؤسسة.

1 جدول توزيع الموارد على الأنشطة والعمليات

توزع الموارد على الأنشطة وفق للتقسيم الزمني الموضح في الجداول من 38 إلى 42. وباستخدام معطيات الجداول رقم 44 يمكن حساب الكلفة الساعية لكل نشاط واستخلاص كلفته الإجمالية.

جدول رقم 46
توزيع الموارد على الأنشطة والعمليات

عمليات الصيانة				
اسم النشاط	رمز النشاط	عدد الساعات السنوية	التكلفة الساعية	التكلفة السنوية
تأمين الصيانة الوقائية	204	4659	1.739,92	8.106.287,28
استبدال القطع المستهلكة	208	23295	1.739,92	40.531.436,40
متابعة وضعية قطع الغيار	303	23295	1.739,92	40.531.436,40
المجموع		51249	//	89.169.160,08
العمليات الإنتاجية				
اسم النشاط	رمز النشاط	عدد الساعات السنوية	التكلفة الساعية	التكلفة السنوية
متابعة موازنة إنتاج المواد	301	23295	7.810,29	181.940.705,55
الإشراف على إدارة الورشات الثلاثة (الفرينة، الكلانكار، الاسمنت)	302	23295	7.810,29	181.940.705,55
استغلال المقالع والمحاجر	304	46591	7.810,29	363.889.221,39
معاينة المنتجات	305	9316	7.810,29	72.760.661,64
الاختبار الكيميائي للمنتجات	306	4659	7.810,29	36.388.141,11
توزيع المواد	307	46591	7.810,29	363.889.221,39
شحن المواد	308	23295	7.810,29	181.940.705,55
المجموع		177042	//	1.382.749.362,18
عمليات المواد الأولية				
اسم النشاط	رمز النشاط	عدد الساعات السنوية	التكلفة الساعية	التكلفة السنوية
استغلال مقالع الطين والرمل	401	23295	2.615,17	60.920.385,15
تكسير الحجر الكلسي	402	23295	2.615,17	60.920.385,15
التموين بالمواد الإضافية	403	23295	2.615,17	60.920.385,15
متابعة وضعية مخزونات المواد الأولية	404	9318	2.615,17	24.368.154,06
إعداد محضر الملائمة	406	4659	2.615,17	12.184.077,03
إصدار أوامر التخليص (الدفع)	407	4659	2.615,17	12.184.077,03
المجموع		88521	//	231.497.463,57
العمليات التجارية				
اسم النشاط	رمز النشاط	عدد الساعات السنوية	التكلفة الساعية	التكلفة السنوية
الإشراف على عمليات الشراء	501	4888	2916,80	14.257.318,40
إعداد عقود بيع الاسمنت	502	19552	2916,80	57.029.273,60
توزيع عقود بيع الاسمنت	503	9776	2916,80	28.514.636,80
متابعة مستودع الاسمنت	504	9776	2916,80	28.514.636,80
إدارة مخزون الاسمنت	505	9776	2916,80	28.514.636,80
نقل المبيعات	506	9776	2916,80	28.514.636,80
فوترة المبيعات	507	9776	2916,80	28.514.636,80
تحصيل المبيعات	508	19552	2916,80	57.029.273,60
إدارة وثائق إدارة المشتريات (طلبيات، فوترة واستقبال)	405	9318	2916,80	27.178.742,40
المجموع		102190	//	298.067.792,00

العمليات الإدارية				
اسم النشاط	رمز النشاط	عدد الساعات السنوية	التكلفة الساعية	التكلفة السنوية
تمثيل الشركة قانونيا	001	624	1327,24	828.197,76
دراسة تقارير المديرين التنفيذيين	002	1248	1327,24	1656.395,52
لتشكيل لجان الشراء	003	125	1327,24	165.905,00
تشكيل لجان الجرد	004	125	1327,24	165.905,00
التنسيق بين مختلف المديريات	005	3744	1327,24	4.969.186,56
الإمضاء والمصادقة على البريد الصادر	006	1248	1327,24	1.656.395,52
المصادقة على البريد الوارد	007	1248	1327,24	1.656.395,52
إعداد مشاريع قرارات مجلس الإدارة	008	374	1327,24	496.387,76
الإشراف على مجلس الإدارة	009	250	1327,24	331.810,00
مراقبة أداء العاملين	010	998	1327,24	1.324.585,52
وضع لوحات القيادة	011	1248	1327,24	1.656.395,52
دراسة الانحرافات	012	624	1327,24	828.197,76
اتخاذ القرارات الاستراتيجية	013	624	1327,24	828.197,76
الإشراف على عمليات الاستغلال	101	4659	1327,24	6.183.611,16
إدارة الشبكة المعلوماتية	102	4659	1327,24	6.183.611,16
متابعة برنامج الإعلام الآلي	103	4659	1327,24	6.183.611,16
إدارة سلامة شبكة	104	4659	1327,24	6.183.611,16
إعداد تقارير الاستغلال	105	4659	1327,24	6.183.611,16
معاينة المنتوج	106	4659	1327,24	6.183.611,16
اختبار المنتوج مخبريا	107	4659	1327,24	6.183.611,16
إعداد تقارير النوعية	108	4659	1327,24	6.183.611,16
تفتيش التجهيزات	201	4659	1327,24	6.183.611,16
تخطيط التدخلات	202	9318	1327,24	12.367.222,32
تنسيق التدخلات	203	9318	1327,24	12.367.222,32
إدارة فرقة الصيانة	205	9318	1327,24	12.367.222,32
إدارة طلبات التدخل	206	4659	1327,24	6.183.611,16
تسجيل التدخلات على مستوى برنامج الإعلام الآلي	209	13977	1327,24	18.550.833,48
إعداد طلبات الشراء	207	9318	1327,24	12.367.222,32
معالجة ملفات الشراء (الاستقصاء، استقبال الملفات)	408	18636	1327,24	24.734.444,64
دراسة العروض	409	4659	1327,24	6.183.611,16
التفاوض حول العروض	410	9318	1327,24	12.367.222,32
إعداد اتفاقية الشراء وتنفيذها	411	9318	1327,24	12.367.222,32
إدارة العمليات المحاسبية	701	1664	1327,24	2.208.527,36
تحليل الوثائق المحاسبية	702	6656	1327,24	8.834.109,44
استقبال الوثائق البنكية	703	3328	1327,24	4.417.054,72
التنفيذ المحاسبي للعمليات التجارية	509	4888	1327,24	6.487.549,12
التقييد المحاسبي للعمليات المحاسبية	704	9984	1327,24	13.251.164,16
تسجيل العمليات على البرنامج المعلوماتي المحاسبي	705	6656	1327,24	8.834.104,44
تحليل الحسابات	706	3328	1327,24	4.417.054,72
طبع وإصدار القوائم المالية	707	666	1327,24	883.941,84

إعداد التصريحات الجبائية	708	998	1327,24	1.324.585,52
إعداد سياسة التوظيف	601	1768	1327,24	2.346.560,32
إعداد سياسة التكوين	602	1768	1327,24	2.346.560,62
إدارة تطور مهن المستخدمين	603	3536	1327,24	4.693.120,64
إعداد عقود التشغيل	604	3536	1327,24	4.693.120,64
تطبيق الاتفاقية الجماعية للعمل	605	7072	1327,24	9.386.241,28
إدارة الغيابات والحضور	606	3536	1327,24	4.693.120,64
إعداد الأجور	607	3536	1327,24	4.693.120,64
إعداد التصريحات الجبائية وشبه الجبائية الخاصة بالمستخدمين والمؤسسات	608	3536	1327,24	4.693.120,64
الحرص على احترام القانون الداخلي	609	3536	1327,24	4.693.120,64
إدارة أرشيف ملفات المستخدمين	610	3536	1327,24	4.693.120,64
المجموع		225778	//	299.661.592,72

ونتحصل على التكلفة الساعية لكل نقاط وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الساعية للنشاط} = \frac{\text{الموارد المستهلكة للعمليات}}{\text{مجموع الحجم الساعي للعمليات}}$$

$$\text{التكلفة الساعية لأنشطة عمليات الصيانة} = \frac{89.169.237,07}{51.249}$$

$$= 1.739,92 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الساعية لأنشطة للعمليات الانتاجية} = \frac{1.382.750.036,85}{177.042}$$

$$= 7.810,29 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الساعية لعمليات المواد الأولية} = \frac{231.497.494,55}{88.521}$$

$$= 2.615,17 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الساعية لعمليات التجارية} = \frac{298.067.852,79}{102.190}$$

$$= 2916,80 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الساعية لعمليات الادارية} = \frac{299.661.987,92}{225.778}$$

$$= 1327,24 \text{ دج}$$

2 حساب النتائج عن كل عملية:

باستخدام جدول توزيع الموارد على النشطة والعمليات، يمكن حساب الهامش عن تكلفة كل نشاط وكل عملية.

ولتبسيط الحسابات، نكتفي بجدول حسابات النتائج عن كل عملية نظرا للعدد الكبير من النشطة والطريقة المتبعة هي طرح تكاليف العمليات من رقم أعمال مؤسسة الاسمنت بشكل تسلسلي حتى نتحصل على النتيجة الجارية.

جدول رقم 47
حسابات النتائج عن كل عملية

	المجموع
رقم الأعمال [1] - تكلفة عمليات الصيانة	**2.522.258.994,06** 89.169.237,07
الهامش على تكلفة عمليات الصيانة	**2.433.089.756,99**
– تكلفة عمليات الإنتاج	1.382.750.036,85
الهامش على تكلفة عمليات الإنتاج	**1.050.339.720,14**
– تكلفة عمليات الموارد الأولية	231.497.494,55
الهامش على تكلفة عمليات الموارد الأولية	**818.842.225,59**
– تكلفة العمليات التجارية	298.067.852,79
– الهامش على تكلفة العمليات التجارية	**520.774.372,80**
– تكلفة العمليات الإدارية	299.661.987,92
النتيجة الجارية	**221.112.384,88**

1 - أنظر الملحق رقم 35.

ونستنتج من الجدول نسبة الموارد المستهلكة من رقم الأعمال لكل عملية ونتحصل على النتائج التالية:

- عمليات الصيانة = 4%
- عمليات الإنتاج = 54%
- عمليات المواد الولية = 9%
- العمليات التجارية = 12%
- العمليات الإدارية = 12%

وتبقى نسبة 9% تمثل النتيجة الجارية وهي القيمة المتبقية بعد استهلاك كافة الموارد خلال الفترة المدروسة.

3 تحليل النتائج واستخلاص القرارات الإستراتيجية:

باستعمال المعطيات المتحصل عليها من خلال الجدولين 43 و44، يمكن أن نضع أساسين لصناعة القرار الاستراتيجي في مؤسسة الاسمنت ــ تبسة ــ أحدهما موضوعي منطلقه فكرة الاعتماد علة ما هو موجود، والأخر معياري منطلقه فكرة ما يجب أن يكون.

فلو اختار صاحب القرار المدخل الموضوعي كأساس الاتخاذ قراراته المستقبلية لتأطير سلوك التكاليف في المؤسسة، فان المعطيات المتوفرة تعتمد على الموجهات التالية:

- أن لا تتجاوز التكلفة الساعية لكل نشاط مضاف القيم: 1739,92 دج للصيانة، 7810,29 دج للإنتاج، 2615,17 دج للتموين، 2916,88 دج للإدارة التجارية و1327,24 دج للتنظيم العام.
- يقبل صاحب القرار بأن مستوى التكاليف الحالي مقبول، والبحث عن إضافة أنشطة إضافية لا يجب أن يخرج عن إطار المعايير المطبقة حاليا. كما أن الأنشطة المضافة مقبولة فقط في حالة البحث عن تحقيق اقتصاد في الحجم، أي التوجه نحو تخفيض التكلفة المتوسطة الوحدوية للنشاط عبر التوسع في خط الإنتاج مقابل توزيع

أفضل لتكاليف التنظيم العام. وفي حالة مؤسسة الاسمنت – تبسة، يمكن زيادة القدرة الإنتاجية والاحتفاظ بنفس مستوى التكاليف الإدارية أي عند حدود 12% من إجمالي الموارد المبذولة.

أما في حالة اختيار صاحب القرار المدخل المعياري، فانه ينطلق من فكرة أنه قبل التفكير في الأنشطة المضافة أو التوسع في القدرة الإنتاجية، يجب إعادة النظر في الخارطة الحالية للتكاليف الأنشطة المؤسسة. ويمكنه أن يعتبر أن مستوى 12% الذي تبلغه تكاليف العمليات الإدارية مبالغ فيه باعتبار لأن كل تخفيض بمقدار 1% من هذه التكاليف يعادله زيادة بنفس النسبة في الهامش علة النتيجة الجارية. والقرار الاستراتيجي المناسب في هذه الحالة هو تبني مدخل إعادة هندسة الأعمال بهدف دمج عمليات جمع المعلومات الإدارية للحصول عليها من مصدرها مباشرة والتخلي عن التضخيم في الإجراءات الإدارية المطبقة حاليا. والطريقة العملية للنجاح في هذا المدخل هي إعداد نظام شبكي معلوماتي داخلي يسهّل تنفيذ العمليات مباشرة من قبل مستخدمي مخرجاتها. ويمكن أن يضع صاحب القرار نصب عينيه تحقيق اقتصاد في تكاليف العمليات الإدارية قدره 25% مثلا، وهذا ما يعادل 3% (12% x 25%) من الكسب في الهامش على النتيجة الجارية.

وسواء كان المدخل المعتمد معياريا أو موضوعيا، تمنح طريقة *ABC/M* عدة توليفات من مشاريع القرارات الإستراتيجية التي تضفي الكثير من المصداقية في توجيه السلوكات الإستراتيجية لصانع القرار.

الخاتمة

إن عملية الدمج بين موضوعي صناعة القرار والتحليل الاستراتيجي تتسم بالتعقيد والتشعب، سواء كان ذلك من الناحية المفاهيمية أو التصورية أو التطبيقية. وقد يوجد مخرجا عمليا من هذا المأزق بالتركيز على المحور الذي يبدو هو الأقرب لتفسير تركيبة صناعة القرار الاستراتيجي، ألا وهو مراقبة التسيير الاستراتيجي. فهو الموضوع الوحيد الذي يمنح فرصة التمعن في كيفية إيجاد الربط المنشود بين القرارات الاستراتيجية والقرارات العملياتية عبر التركيز على تحليل العمليات داخل المنظمة.

ومن الواضح أن مسالة ربط مراقبة التسيير بالإستراتيجية قد تجاوزت المستوى النظري الذي نقرؤه في الأدبيات المتخصصة. فعلى المؤسسة الاقتصادية أن تبحث عن تحديد نظام الرقابة الملائم لسلوكياته ا الإستراتيجية واختيار السلوك الاستراتيجي كمتغيرة محدد لنظام الرقابة يرتكز على مدخلين: الأول هو اختيار إحدى الطرق الحديثة لمراقبة التسيير كبديل عن المحاسبة التحليلية التقليدية التي ثبتت محدوديتها. أما الثاني فيتمثل في البحث في كيفية توفير أحسن الظروف للسير الأمثل لهذه الطرق. ويمكن تلخيص الدور الحديث لمراقبي التسيير في أمر واحد فقط وهو إعداد الإستراتيجية. هذا التحول نابع عن هيمنة أو أولوية الإستراتيجية على الهيكل التنظيمي في المؤسسة، بعبارة أخرى نقول أن مراقبة التسيير أصبحت عنصرا مهيكلا عوضا أن تكون جزءا مشكلا للهيكل. وبالرغم من هذا التطور الذي طرأ على موضوع مراقبة التسيير، يجب الانتباه إلى مسألة بالغة الأهمية وهي التعقيد الذي يتسم به التحليل الاستراتيجي والذي سيميع بالتأكيد الجهود المبذولة في تطبيق إحدى الطرق الحديثة السابقة الذكر، بفعل صعوبة تحديد موضوعها. ولعل أهم عائق أمام هذا التطور هو ضرورة تحقيق الإجماع حول المسار الذي ستتخذه صناعة القرار الاستراتيجي داخل المؤسسة في ظل تحقيق أهداف المؤسسة عند مستويات مقبولة من الأداء.

بينت التجربة الميدانية التي حاولت من خلالها تطبيق مدخل التكلفة/ الإدارة المرتكزة على الأنشطة في مؤسسة الاسمنت تبسة، انه وفي ظل ممارسة هذه الأخيرة لطريقة الأقسام المتجانسة كطريقة من الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية، هناك إمكانية

التحصل على نتائج ملموسة وقابلة للتجسيد بشرط تجاوز بعض المعوقات التي تعد حائلا أمام تبني الطرق الحديثة لمراقبة التسيير. واهم هذه المعوقات هو تغييب مبدأ التجنيد الجماعي كشرط ضروري وأساسي لتحقيق الانسيابية اللازمة لصناعة القرار الاستراتيجي. ولعل عدم وضوح الرؤية حول طبيعة نظام القيادة يعد العائق الرئيسي لذلك وبالتمعن في موقع المحاسبة التحليلية كمصلحة تابعة لدائرة المحاسبة والمالية على مستوى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ندرك أن الإدارة العامة لم تنتبه للدور الاستراتيجي الذي قد تلعبه هذه المصلحة في إطار صناعة القرار لو تم إلحاقها بخلية مراقبة التسيير.

ومن منطلق الملاحظة الميدانية، يمكن أن اقتراح التوصيات التالية:

- دمج الإدارة العامة بإدارة المصنع;
- إلحاق مصلحة المحاسبة التحليلية بخلية مراقبة التسيير على مستوى الإدارة العامة;
- تشكيل فرقة عمل تضم مسؤولي كل الدوائر لوضع خارطة الطريق لإعداد الهيكل التنظيمي الأفقي للمؤسسة وفق طريقة التكاليف/ الإدارة المرتكزة على الأنشطة;
- استبدال البرامج المعلوماتية الحالية المستغلة بشكل منفصل ببرامج معلوماتي متكامل، ربحا للوقت ولضمان انسيابية مثلى في تدفق المعلومات.

ويمكن القول، أن مهنة وتقنيات مراقبة التسيير تعرف تحولات عميقة جعلت من التحكم في حيثياتها عنصرا أساسيا لتحقيق الميزة التنافسية. وأصبحت بذلك تحتل نفس المكانة التي تحتلها تقنيات الإنتاج وعمليات التصنيع.والمدخل الإداري الحديث الذي بدأ يتجسد ميدانيا ليرتكز أساسا على إعادة النظر في وسائل وطرق القياس في إطار فلسفة قيادية جديدة ألا وهي جعل النشاط نقطة الانطلاق في تحليل التكاليف وصناعة القرار الاستراتيجي. والرهان الجديد في اعتقادي، هو دراسة ذلك الخلل على المستوى العملياتي كنتيجة لتضارب عمليات القرار مع نظام قياس الأداء المعتمد على مستوى المؤسسة.

الملخص

أدت التطورات التكنولوجية التي ميزت سنوات الثمانينيات لحدوث تحولات عميقة في سياسات المنشآت. هذا كاستجابة لواقع جديد آلا هو عدم اعتبار النمو كمعطاة بسبب تباطئه وحتى جموده على مستوى الأسواق، بعبارة أخرى وصول الأسواق لمستوى من النضج تصبح عنده الوضعيات التنافسية غير قابلة للتغيير، ما يعني الثبات في توزيع الحصص السوقية كنتيجة نهائية تستقر رغبات المستهلكين فيصبح كل تغيير على مستوى المنشأة دون جدوى بسبب تساوي تكلفته مع عوائده.

ولمسايرة هذه التطورات كان لابد على المؤسسات من كسر حواجز السوق المحلية والبحث عن أسواق جديدة في إطار مل يسمى بالعولمة. بفعل ذلك أصبح المحيط أكثر تقلبا ومتسما بعدم الاستقرار وعدم القدرة على التنبؤ، كدليل عن كل هذا التسارع، التجديد التقني وتنوع المنتجات التي تميزت بدورة حياة جد قصيرة وكنتيجة مباشرة للتطور التكنولوجي، عدلت المؤسسات في أنماط إدارتها من خلال تطوير تنظيمها. فمن جهة، تراجعت اليد العاملة المباشرة لصالح ارتفاع في الكثافة الرأسمالية ومن جهة أخرى تزايد النفقات على البحث و التطوير.

ويمكن القول أن الطريقة التقليدية التي كانت تجمع بين سعر التكلفة مع كل من الخبرات المتراكمة ومنحنيات التمهين لليد العاملة، لم يعد بإمكانها إعطاء نتائج مقنعة بل أصبحت دون جدوى. فلم تعد خبرة المؤسسة كافية لحماية الميزات التنافسية كنتيجة لإدراك منافسيها.

ولأهمية الأدوار الجديدة وأمام كل هذه المعوقات، كان لابد من تعديل الإشكالية الإستراتيجية وجعلها مناسبة للرهانات الجديدة. فتطور بذلك السلوك الإستراتيجي ويتحول من مستوى التخطيط إلى المستوى الإداري الشامل. وهذا التطور في الفكر الاستراتيجي أعاد النظر في صلاحية المحاسبة التقليدية في المشاركة في صنع القرار. فطرق الحساب الاقتصادية التقليدية أصبحت مبهمة من وجهة نظر المؤسسات التي اتجهت نحو أشكال جديدة من التنظيم متمحورة حول العمليات. فكان لابد من تعديل وسائل مراقبة التسيير وجعلها مسايرة للواقع الجديد الذي فرضته الشروط التنافسية وظهرت بذلك طرق جديدة هدفها قياس الآداءات الاقتصادية للمؤسسة. فالنظرة الأفقية لتنظيم المؤسسة ما هي إلا استجابة لرغبة المؤسسة في إدارة التكاليف والقيمة بشكل متوازي، كاستجابة لضروريات التحليل الاستراتيجي.

Technological developments that have characterized the 80's led to profound changes in the policies of firms. This in response to a new reality reflected in the slowdown or even stagnation of the growth, that has lost its quality as a given data market. In other words, the markets have reached a maturity level which the competitive positions remain unchanged. This means the stability of the share market as well as the desires of consumers, making any changes to inefficient firms because of the parity of cost and performance.

To adapt to these changes, companies must break the barriers of the local market and expand into new markets through the phenomenon of globalization. Consequently, the environment has become very unstable characterized by an inability to predict. There is an illustration of this dynamism through technological innovation and product diversification that have a life cycle shorter and shorter. And the effect of reaction, the companies has changed their administrations in modernizing their structure. On the one hand, the concentration of capital has gained ground at the expense of direct labour and increased spending on research and development, on the other.

And can afford to have described as unconvincing, conventional methods which revolved on the coupling between the cost of returns and the accumulated experience and learning curves of the staff. Indeed, the experience of the company is no longer enough to protect its competitive positions, added to that the advanced degree of perception of its competitors.

Faced with these challenges, it has become imperative to control the strategic issue to make it more appropriate and thus develop the strategic behaviour by pointing it at an administrative level to replace more global aspect of planning traditionally applied. That vision has to redirect the prerogatives of cost accounting in the decision process, by adopting a set of methods organizations hinged on operations and the abandonment of the ambiguity of the traditional cost accounting. It was therefore necessary to regularize the tools of management control and make them compatible with the new requirements of the competition. Thus, new methods have emerged that aim to measure business performance. This is the translation of a horizontal view of the business organization that allows management to coordinate the cost and value, the basis of strategic analysis.

Les développements technologiques qui ont caractérisés les années quatre-vingts ont conduit à de profondes transformations dans les politiques des firmes. Cela en réponse à un une nouvelle réalité qui se traduit par le ralentissement voir même la stagnation de la croissance qui a perdue ça qualité en tant que donnée marchande. En d'autres termes, les marchés ont atteint un niveau de maturité auquel les positions concurrentielles restent inchangées. Ce qui signifie la stabilité du partage des parts de marché au même titre que les désirs des consommateurs, rendant inefficace tout changement au niveau des firmes du fait de la parité du coût et du rendement.

Pour s'adapter à ces transformations, les entreprises se devaient de briser les barrières du marché local et conquérir de nouveaux marchés dans le cadre du phénomène de la mondialisation. Par voie de conséquence, l'environnement est devenu très instable caractérisé par une incapacité à prévoir. On constate une illustration de ce dynamisme par l'innovation technologique et la diversification des produits qui ont un cycle de vie de plus en plus court. Et comme effet de réaction, les entreprises ont modifié leurs administrations en modernisant leur structuration. D'une part, la concentration capitalistique a pris du terrain au détriment de la main d'œuvre directe et l'accroissement des dépenses sur la recherche et le développement, d'autre part.

Ont peut se permettre de qualifier de non convaincantes, les méthodes classiques qui s'articulaient sur l'accouplement entre le cout de revient et le cumul des expériences ainsi que les courbes d'apprentissage du personnel. En effet, l'expérience de l'entreprise ne suffit plus à protéger ses positions concurrentielles, ajouté à cela le degré avancé de perception de ses concurrents.

Devant ces nouveaux défis, il est devenu impératif de réguler la problématique stratégique pour la rendre plus adéquates et développer ainsi le comportement stratégique en l'orientant vers un niveau administratif plus global en remplacement de l'aspect de planification traditionnellement appliqué. Cette vision a permis de réorienter les prérogatives de la comptabilité analytique au sein du processus de décision, par l'adoption d'une panoplie de méthodes d'organisations articulées sur les opérations et l'abandon du caractère ambigu de la comptabilité analytique traditionnelle. Il fallait donc régulariser les outils du contrôle de gestion et les rendre compatibles avec les nouvelles conditions exigées par la concurrence. C'est ainsi que sont apparues de nouvelles méthodes qui ont pour objectif la mesure des performances économiques des entreprises. C'est la traduction d'une vision horizontale de l'organisation de l'entreprise qui permet la gestion coordonner du cout et de la valeur, élément de base de l'analyse stratégique.

المراجـع :

المراجع باللغة العربية :

1) أبو قحف، عبد السلام. إدارة الأعمال: وظائف الإدارة. بيروت: الدار الجامعية. 1999.

2) بويعقوب، عبد الكريم. المحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، 2009.

3) حسين زوليف، مهدي. و القطامين ، أحمد. الرقابة الإدارية: مدخل كمي . عمان: دار حنين، 1995.

4) حنفي، عبد الغفار . وفريد الصحن ، محمد . إدارة الأعمال . بيروت : الدار الجامعية، 1991.

5) دراكر، بيتر . الإدارة: المهام- المسؤوليات- التطبيقات . ترجمة محمد عبد الكريم . القاهرة: الدار الدولية للنشر، 1995.

6) زامل، أحمد. "نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة ". مجلة الدراسات والبحوث التجارية. كلية التجارة. جامعة بنها. العدد الأول، 1999.

7) صفاء، عبد الكريم. نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة . المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. جامعة عين شمس. العدد الثالث، 2001.

8) عبد الرحمن، عاطف. "اطار مقترح لتحليل وادارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشاة". مجلة البحوث التجارية المعاصرة . كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي. المجلد 17، العدد 2 ديسمبر 2003.

9) علي محمد حميدة، صفوت. رأفت محمد رشاد، محمد. "تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في تخصيص الأعباء الإضافية في شركات التأمين ". القاهرة: مجلة البحوث الإدارية. العددان الأول والثاني أكاديمية السادات، يناير- أبريل 1999.

10) غالب ياسين، سعد. الإدارة الإستراتيجية. عمان: دار اليازوري، 2002.

11) محسن منصور الغالبي ، طاهر . وائل ، صبحي إدريس ، محمد. الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل. عمان، الأردن: دار وائل للنشر، 2007.

12) المطارنة، غسان فلاح. "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية) ". www.reefnet.gov.sy، الأردن: جامعة آل البيت.

13) مطلك الدوري، زكريا. الإدارة الاستراتيجية: مفاهيم وعمليات وحالات دراسة . عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية، الطبعة العربية، 2005.

المراجع باللغة الاجنبية:

14) Alazaid, Claude. Sépari, Sabine. Contrôle de Gestion. 4ème édition, Paris : Dunod, 1998.

15) Bouin, Xavier. Simon, François Xavier. les Nouveaux Visages du Contrôle de Gestion. Paris : Dunod, 2000.

16) Bouquin, Henri. Fiol, Michel. Le Contrôle de Gestion: Repères Perdus, Espaces à Retrouver. Université Paris IX Dauphine. 2011.

17) Boyden Lamb, Robert. Competitive Strategic Management. New Jersey: New York University, 1984.

18) Buffet, Valérie. Fievez, Jean. Staykov, Dimitar. "Méthode UVA : fuellesRéalités ? ". Comptabilité et Connaissance, www.hal.archives-ouvertes.fr, 2005.

19) Cibert, André. Comptabilité Analytique de Gestion. 4eme Edition. Paris : Dunod, 1987.

20) Cooper, Robin. Regine Slagmulder. "Taget Costing and Value Engineering". New York: Productivity Press, 1997.

21) Cuendet, Gaston. Dynamique de la Gestion . volume II, Lausame : Presses Polytechnique Rouraudes, 1982.

22) DESREMAUX, Alain. Lecoq, Xavier. Warner, Vanessa. Stratégie. Lille : Pearson Education France, 2006.

23) Drucker, Peter.F. une Décision Efficace, Traduit par Maudane de Raiguiac-Fraissé. Paris : Editions Organisation, 2002.

24) *Drury, Colin. Management and Cost Accounting. London: Third Edition, Chapman and hall, 1992.*

25) *Erlineret, C.B. Brinson, J.A. "Cost Management for Todays Advanced Manufacturing: the CAM-I Conceptual Design". Boston: Harvard Business school Press, 1988.*

26) *Fabre, Pascal. Dubost, Nathalie. Solle, Guy. Synthèse Economie et Comptabilité. 2eme édition, Paris : Dunod, 2000.*

27) *Fievez, Jean. "Présentation de la Méthode UVA ". Association Francophone de Comptabilité, www.afc-cca.com, 18 septembre 2003.*

28) *Fiol, Michel. Sole, Andreu. "Quelles Relations Entre Science de L'organisation et Management? Penser la Contribution de Herbert Simon". groupe HEC. www.hec.fr, Juillet 2004.*

29) *Gervais, Michel. Contrôle de Gestion. Paris : Economica , 1997.*

30) *Granier, Roger. "La Méthode UVA". Echo-Gestion, N°5, Marseille : www.ecogesam.ac-aix-marseille.fr/revue , Mai 2005.*

31) *Grundy, Tony. Les Gourons du Management. Paris : Editions-organisation, 2006.*

32) *HAMADOUCHE, Ahmed. Méthodes et Outils D'analyse Stratégique. Batna : Les Editions Chihab, 1997.*

33) *HENRY, Alain. Ignace Monkam-Daverat. Rédiger les Procédures de L'entreprise. 3° édition, Paris : Editions d'organisation, 2001.*

34) *J. Charon. L,Separis. Organisation et Gestion de L'entreprise. Paris : Dunod, 1998.*

35) *Jacques de Gueruy. Guiriec, Jean Claude. et Laueigne, Jacques. Principes et mises en Place d'un Tableau de Bord de Gestion. Paris : Delmas, 1986.*

36) *Jean Pierre Détrie et collectif. Strategor. Paris : Dunod, 1997.*

37) *Kato, Yutaka. Target Cost Management and Organisationl Theories. Kobe: Management Accounting Workshop of Kobe University. February 1998.*

38) *Kay, Jhon. "Mastering Strategy". London: Financial Times Limited, 2000.*

39) *Khouatra, Djamel. Thierry, Lextrait. Copmtabilité de Gestion. Paris : ellipses, 1996.*

40) *L. langlois. C, Bonnier. M.Bringer. Contrôle de Gestion. Paris : Berti édition, 2006.*

41) *Lebau, Reymond. Le Management Entre Modèles et Pratiques. Paris : Editions d'organisation. 2002.*

42) *Lepoivre, Fabien. "Benchmarking : Concept et Méthodologie", www.webmanagercenter. com, Nantes, 2004.*

43) *Lorino, Philippe. le Contrôle de Gestion Stratégique. Paris : Dunod, 1996.*

44) *Lorino, Philippe. Méthodes et Pratiques de la Performance. 3e Edition, Paris : éditions organisations, 2003.*

45) *Lorino, Philippe. Tarodeau, Jean Claude. " De la stratégie aux Processus stratégiques", Montreal : www.Stratégie-airus.com, 1997.*

46) *Marchesnay, Michel. Management Stratégique. Paris : Les Editions de l'ADREG, Mai 2004.*

47) *Marquis, Hank. "Thinking About Problems :Kepner-tregoe". www.itsmsolutions.com, June 21, 2006.*

48) *Mevellec, Pierre. Outil de Destion : La Pertinence Retrouvée. Paris : Editions comtaples Malesherbes, 1990.*

49) *Michel, Didier. Mansencal, Céline. "Théories des Organisations", Centre de Ressources en Economie et Gestion, www.Creg.ac-versailles.fr, 30 mai 2004, p2.*

50) *Mintzberg, Henry. Ahlstrand, Bruce. Lampel, Joseph. Strategy Safari: A guid tour through the wilds of Strategic Management. New York: The free Press, 1998 .*

51) *Oliver, De la villarmois. Yves Lerant " la Méthode GP/UAV ". www.o.dlr.free.fr, Conseil National des Experts Comptables, français, Mai 2004.*

52) *Porter, Michael E. "What is Strategy". Harvard Business Review, November-December, 1996.*

53) *Porter, Michael. Competitive Advantage : Creating end Sustaining Superier Performance. New York: The Free Press , 1985.*

54) *Porter, Michel E. Competetive Strategy. New York: The free Press, 1998.*

55) *Rauffet, Philippe. Bernard, Alain. Catherine Da Cunha. " Le Pilotage D'entreprise par les Capacités Organisationnelles : Etude de L'approche Roadmapping ". Journées Natioales-Journées Doctorales, MACS, Angers, www.hal.archives-ouvertes.fr-pdf, France,2009.*

56) *Raulet, Christiane. Technique Quantitatives de Gestion. Tome 2, Dunod : 2002.*

57) *Ravignon, Laurent. et Collectif. La Méthode ABC /ABM. Paris : Editions D'organisation , 2002.*

58) *Scribner, Susan. "Introduction to Strategic Management". www.Lachealthsys.org, 2008.*

59) *Teller, Robert. Le Contrôle De Gestion : Pour Un Pilotage Intégrant Stratégie Et Finance. Paris : Edition Management et Société, 1999.*

60) *Wegmann, Grégory. Investigation Autour du Potentiel Stratégique du Contrôle de Gestion. Université de Bourgogne. 6 juillet 2009.*

61) *Zwicky and A.G. Wilson "New Methods Of Thought and Procedure". www.swemorph.com, 2009.*

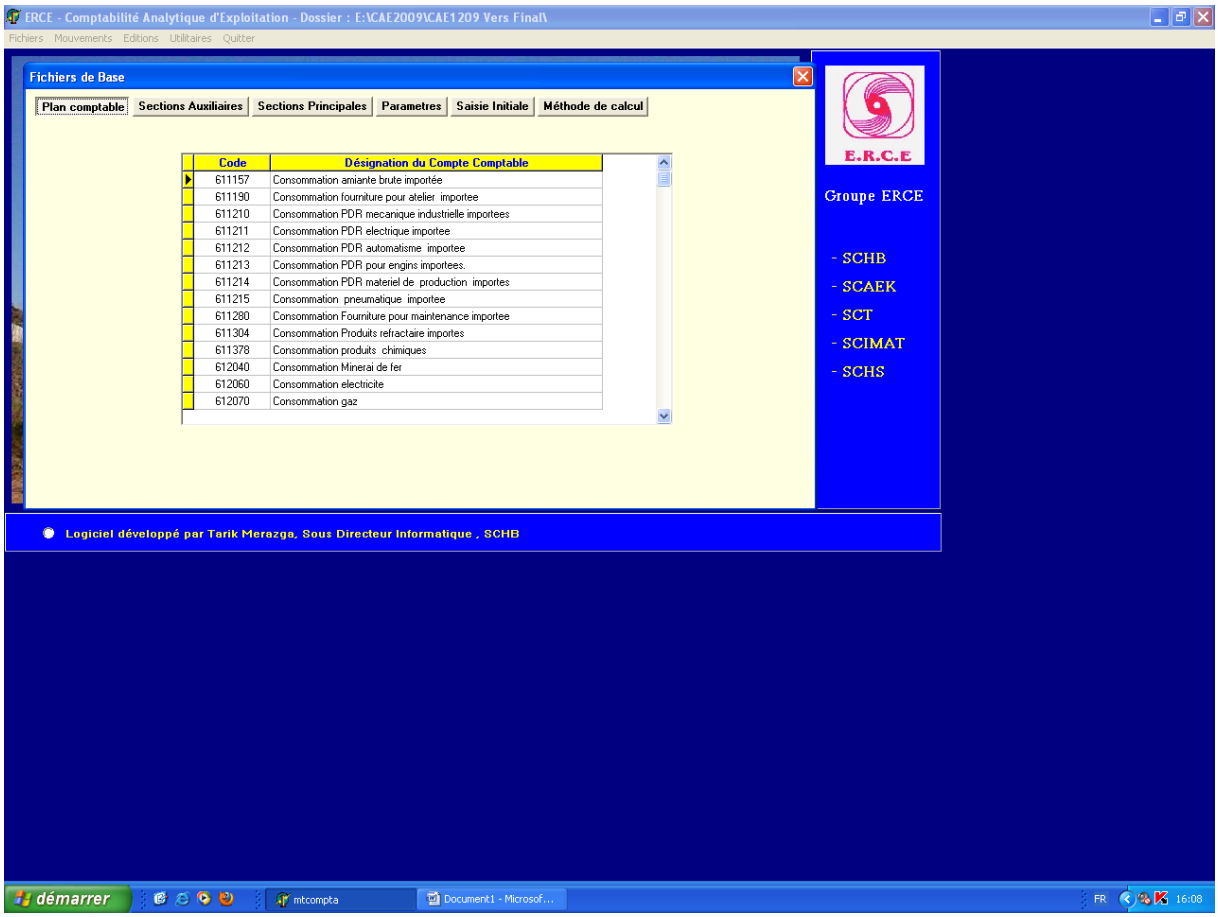
ملحـــق رقـــم: 1

C) Le plan comptable Analytique de la SCT.

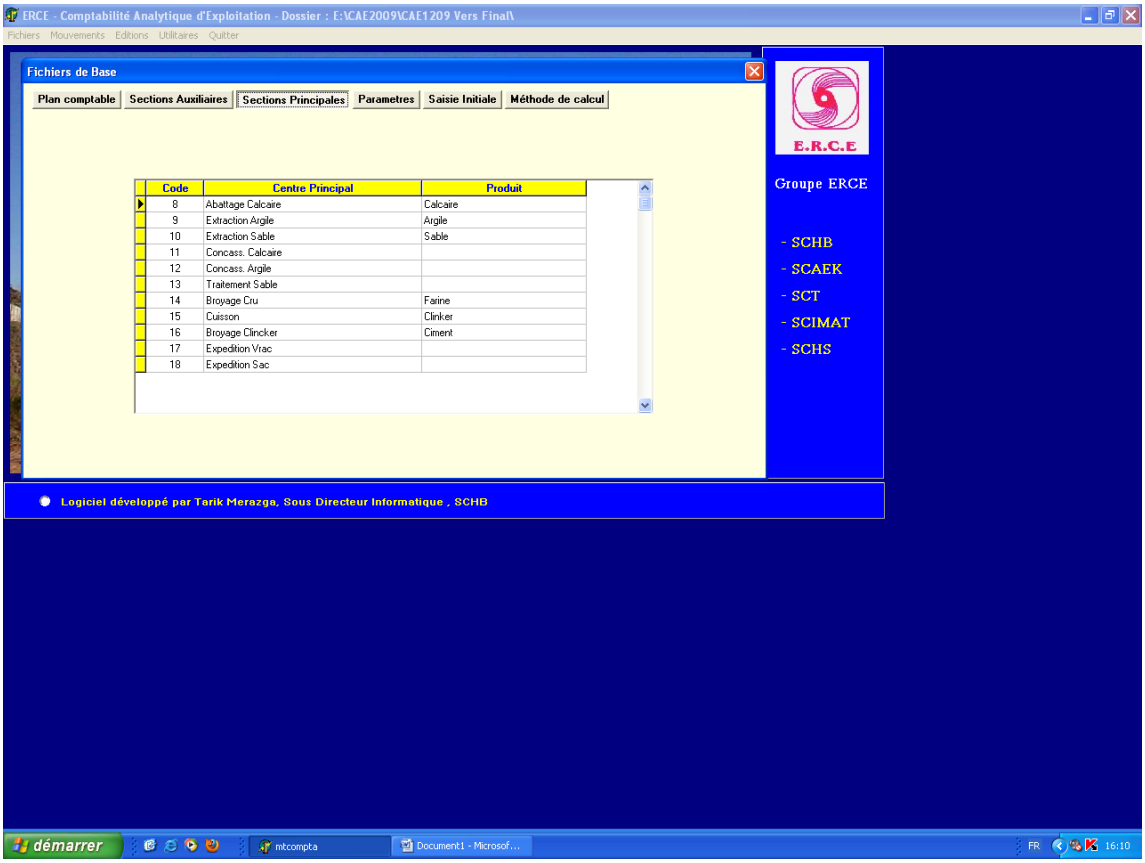
COMPTE	LIBELLE
9039000	Stock réfléchi
9061000	Consommation
9062000	Frais divers de gestion
9063000	Frais personnel
9068000	Dotations aux amortissements
9069000	Charges hors exploitation
9071000	Production vendue
9079000	Autres produits
9110000	Direction Générale.
9120000	Direction usine
9122000	Direction technique
9122100	Sce Informatique
9122200	Sce contrôle qualité
9122300	Dpt. Matière première
9122310	Sce exploit. Carrière.
9122320	Sce E.T.P
9122400	Dpt. Production
9122410	Sce fabrication
9122420	Sce Expédition
9122500	Dpt maintenance
9122510	Sce B.E.M.
9122520	Sce A.T.C.
9122530	Sce électricité
9122540	Sce C.M.R
9122550	Sce Mécanique
9122560	Sce T.N.F.
9122600	Dépt Appros
9122610	Sce Achats
9122620	Sce G.D.S
9123000	D.A.P.
9123100	Sce personnel
9123200	Sce M.G.X.
9123300	Sce Social
9124000	Dpt D.F.C
9124100	Sce C.A.E.
9124200	Sce C.G.
9124300	Sce Budget.
9125000	Dpt. HY.et sécurité
9126000	Sce Commercial
9227110	Carrière argile
9227120	Carrière calcaire

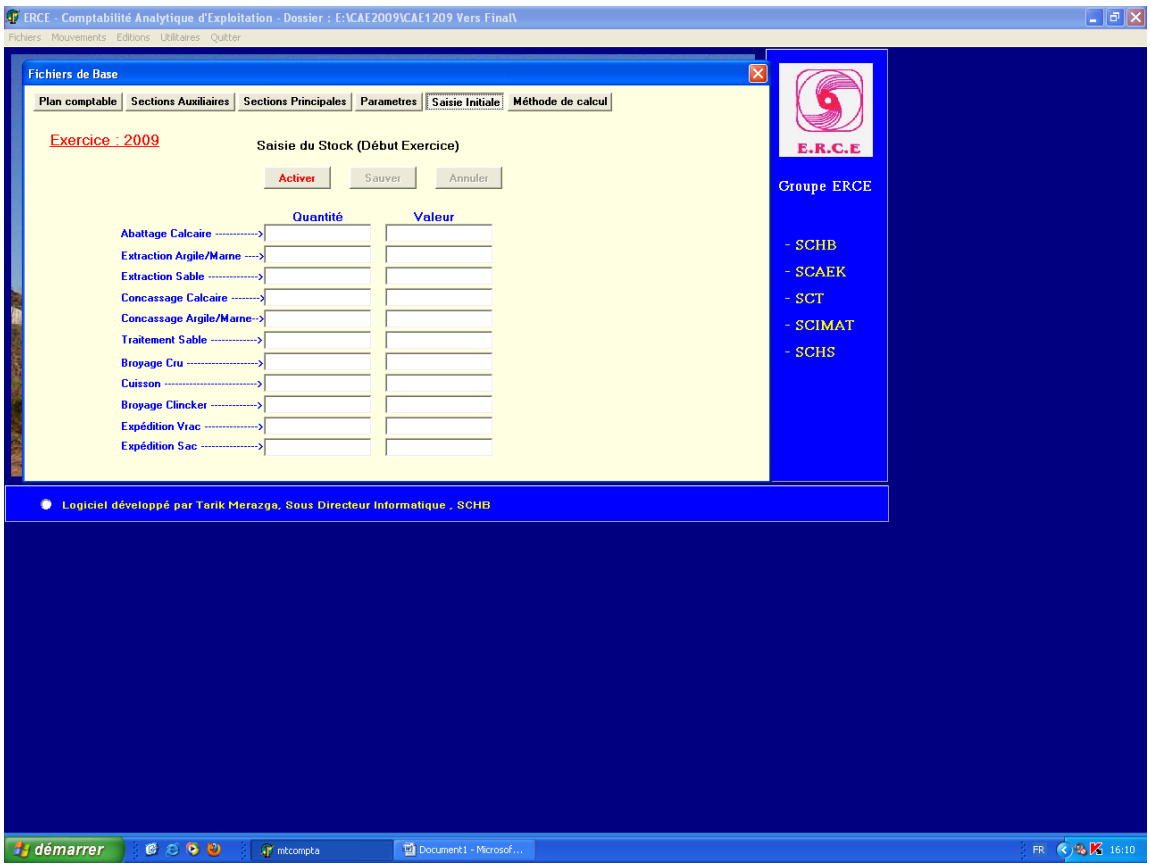
9227130	Carrière sable
9227210	Concasseur argile
9227220	Concasseur calcaire
9227320	Concasseur ajouts
9228110	Section broyeur cru
9228120	section cuisson
9228130	section broyage clinker
9228210	section expédition vrac
9228220	section expédition sacs
9380110	Coût de prod. Calcaires abattu
9380111	Calcaire concassé
9380120	Argile extrait
9380121	Argile concassé
9380130	Sable extrait
9380131	Sable concassé
9380140	Coût d'achat Minerai de Fer
9380141	Coût de prod. M/Fer concassé
9380150	Coût d'achat Gypse
9380151	Coût de prod.Gypse concassé
9380160	Farine crue
9380170	Clinker
9380180	Ciment
9480110	Stock Calcaire abattu
9480111	stock Calcaire concassé
9480120	Argile extrait
9480121	Argile concassé
9480130	Sable extrait
9480131	Sable concassé
9480140	M/Fer Acheté
9480141	M/Fer concassé
9480150	Gypse acheté
9480151	Gypse concassé
9480160	Farine Crue
9480170	Clinker
9480180	Ciment
9580180	coût de revient ciment Vrac
9580190	Coût de revient Ciment Sac
9700000	Différence d'incorporation
9880000	Résultat Global
9880180	Vente Ciments Vrac
9880190	Vente Ciment sac.

ملحـــق رقـــم: 2

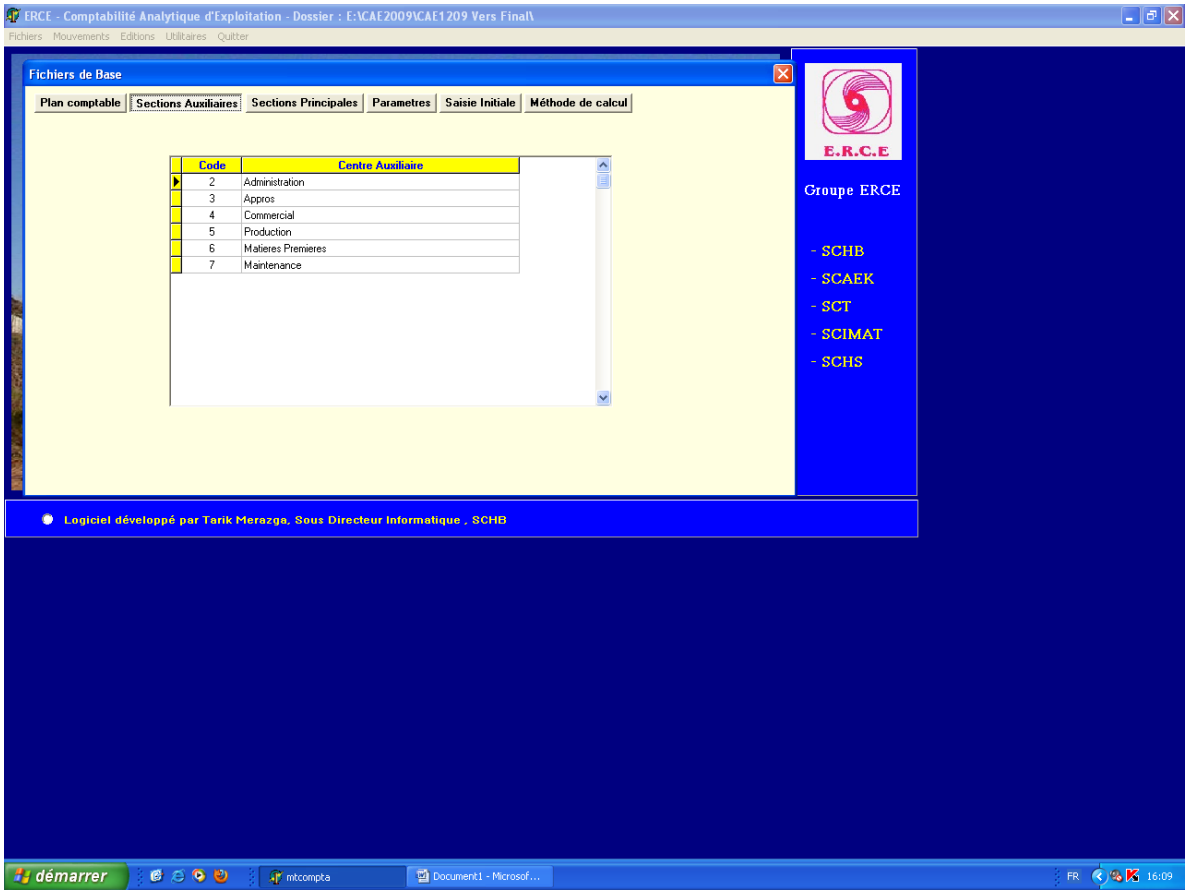


ملحـــق رقـــم: 3

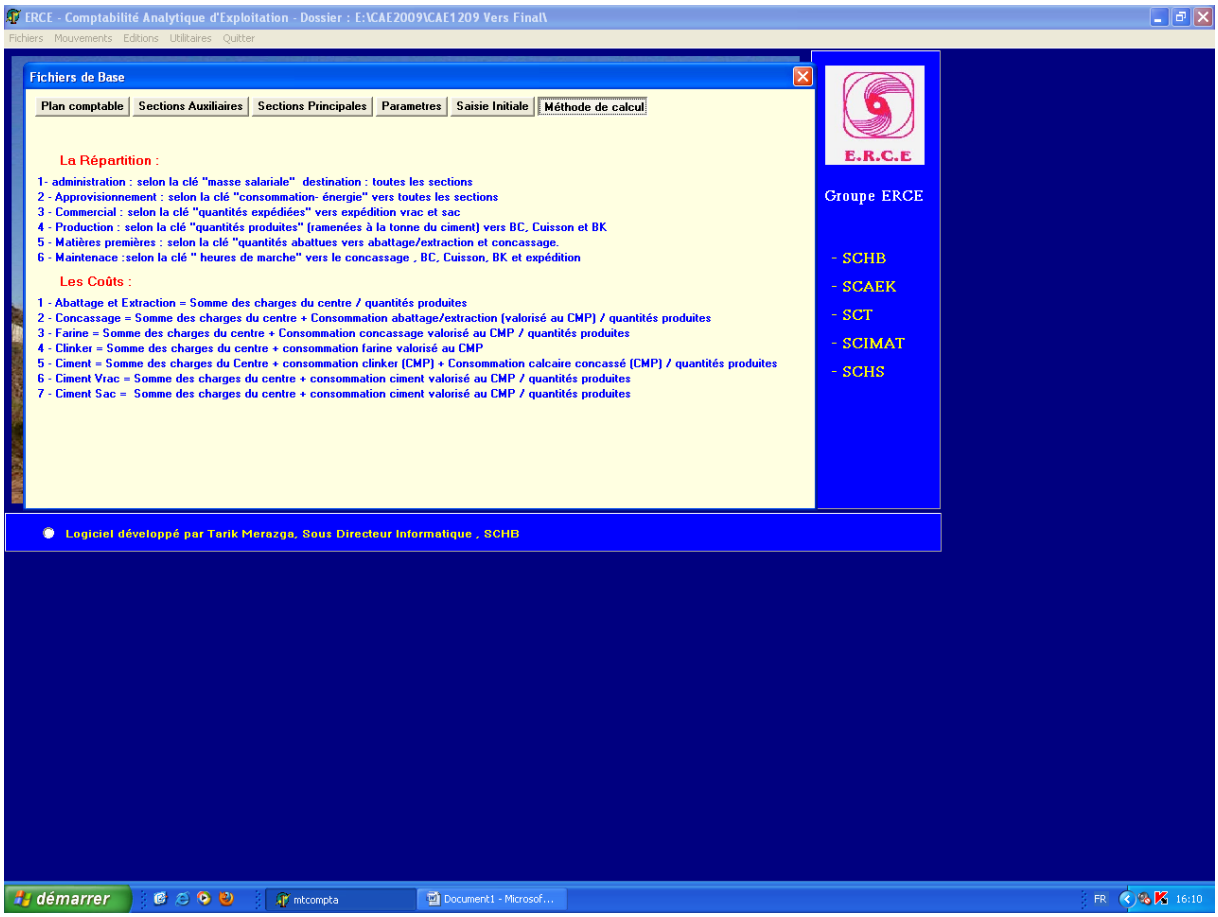




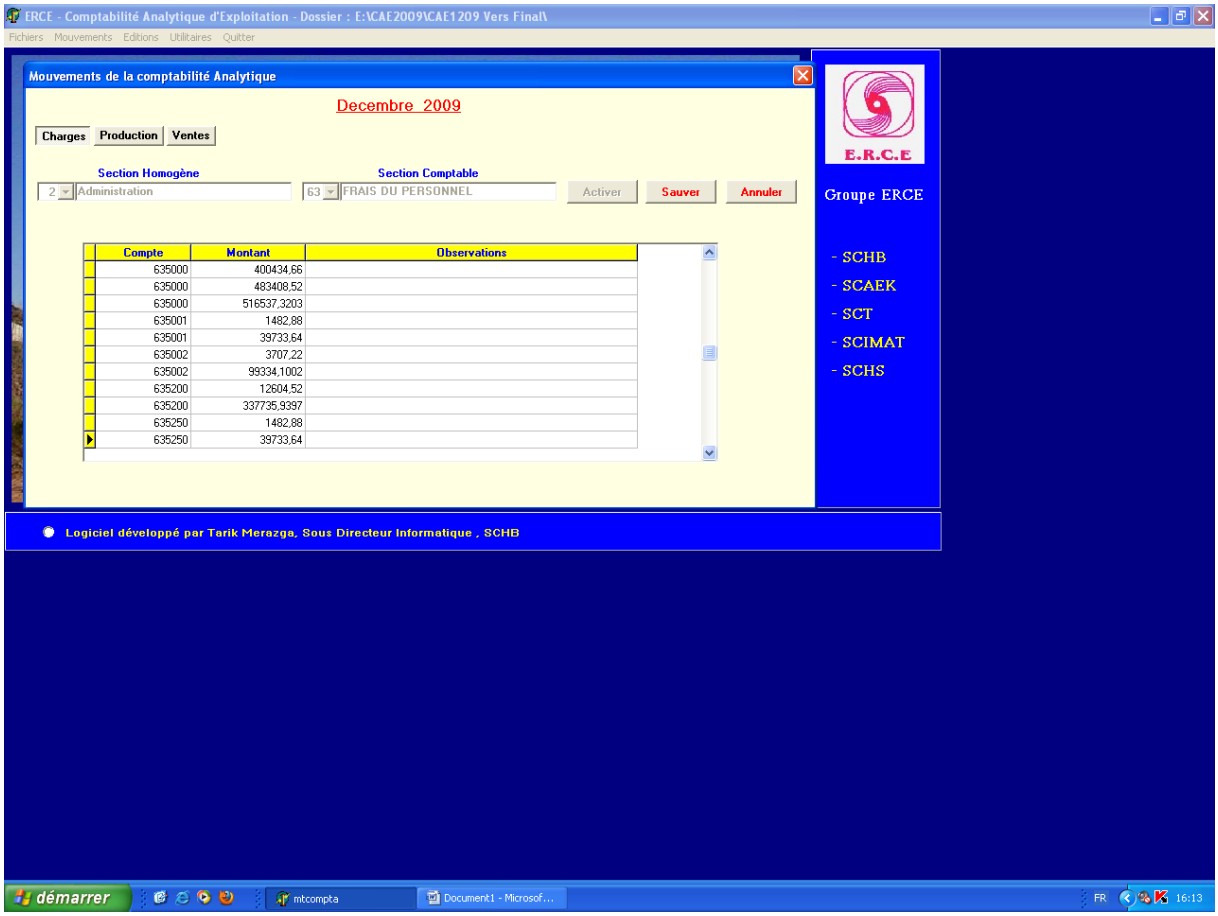
ملحـــق رقـــم: 4



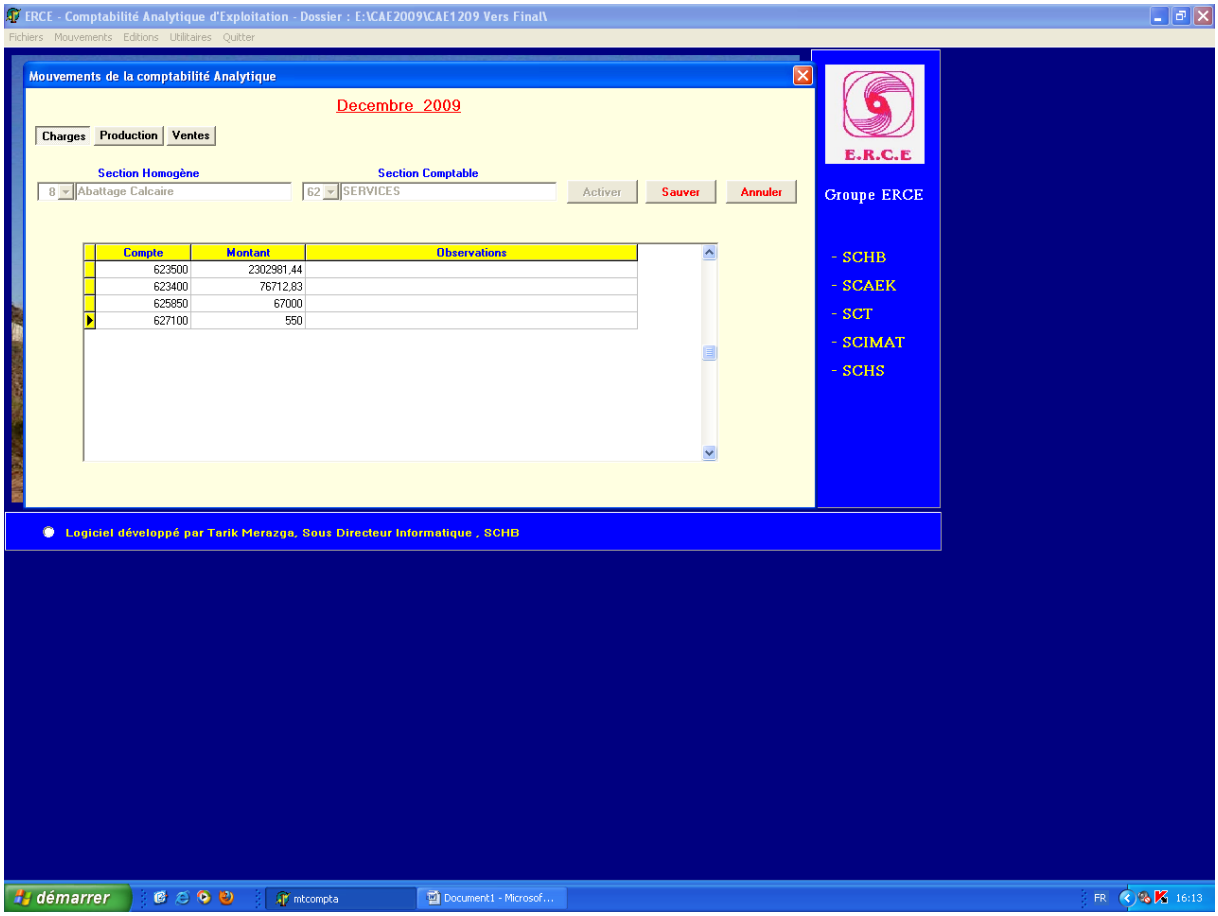
ملحـــق رقـــم: 5



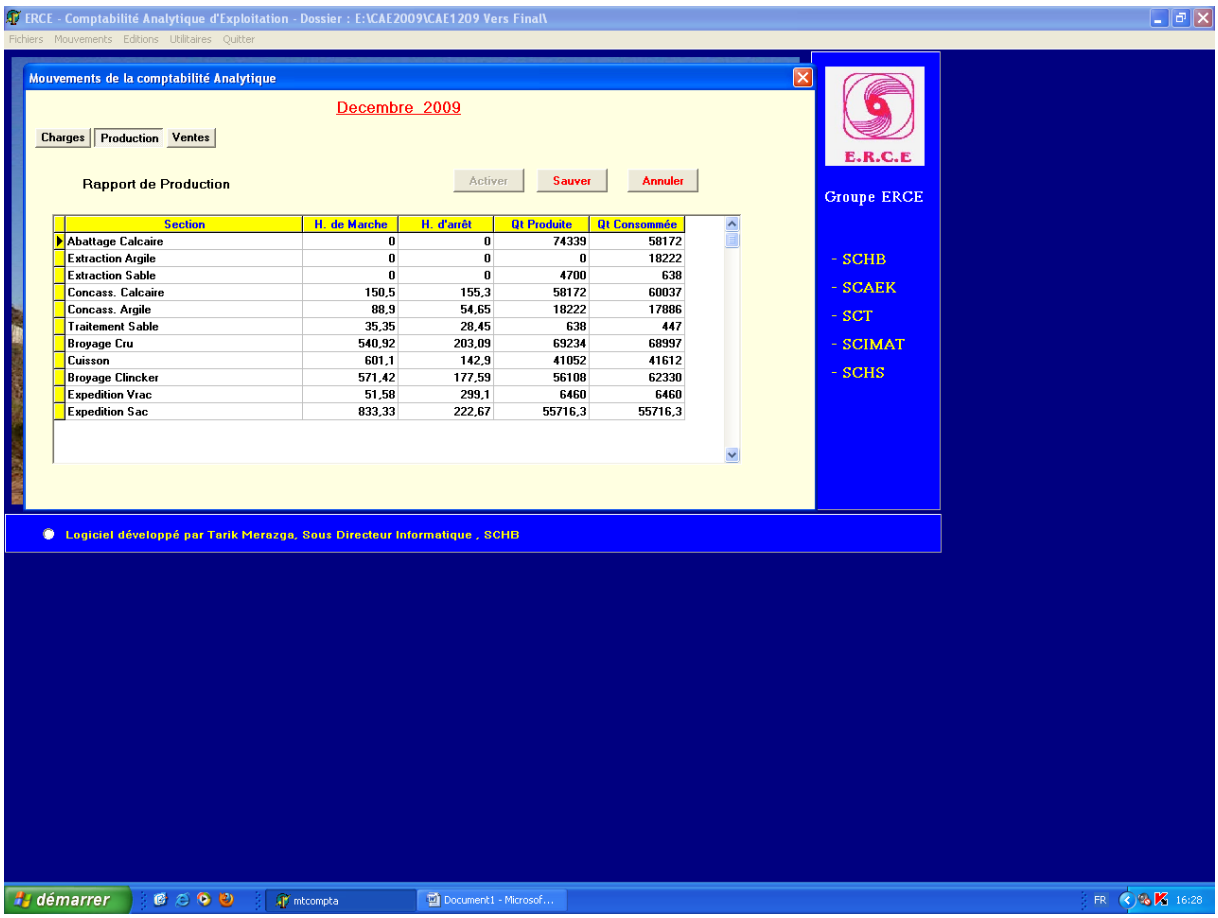
ملحـــق رقـــم: 6



ملحـــق رقـــم: 7

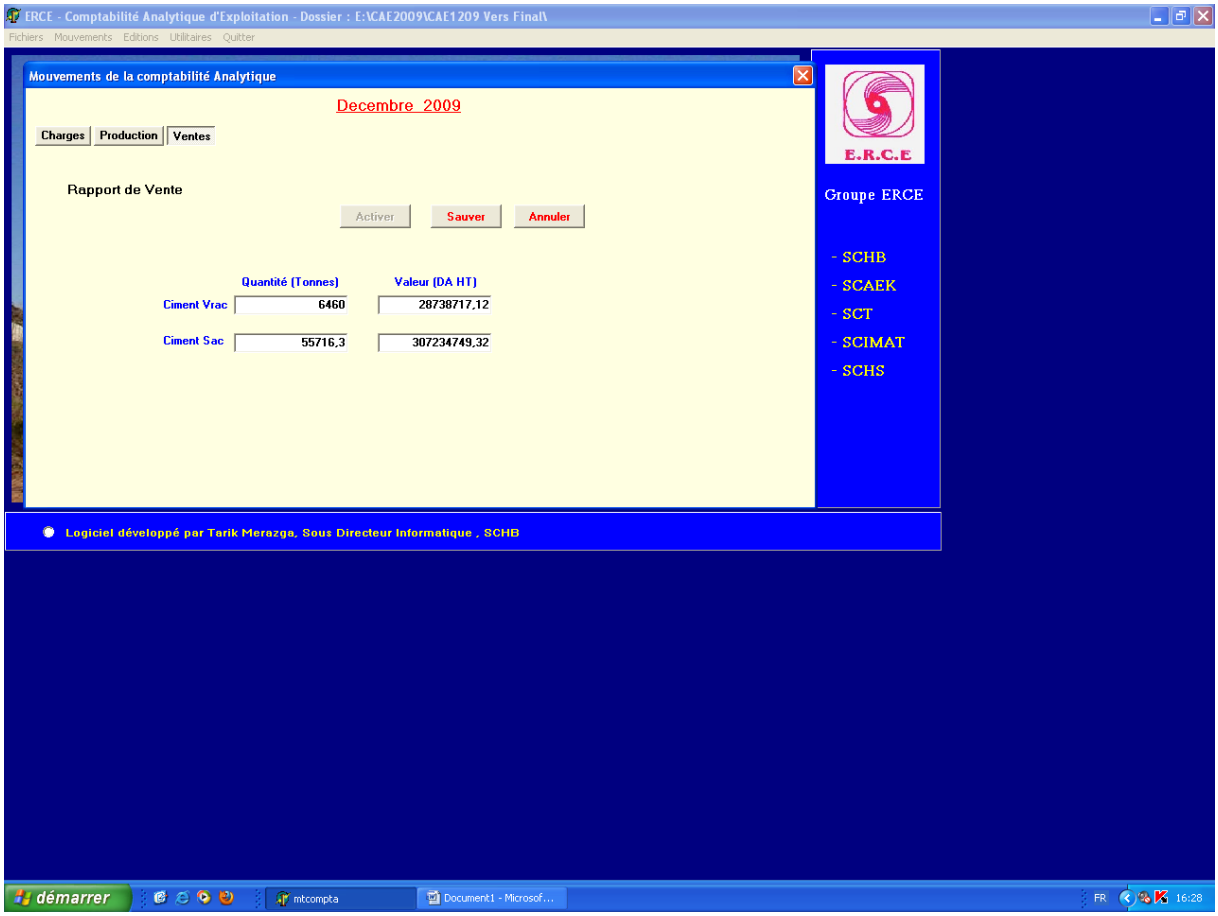


ملحـــق رقـــم: 8

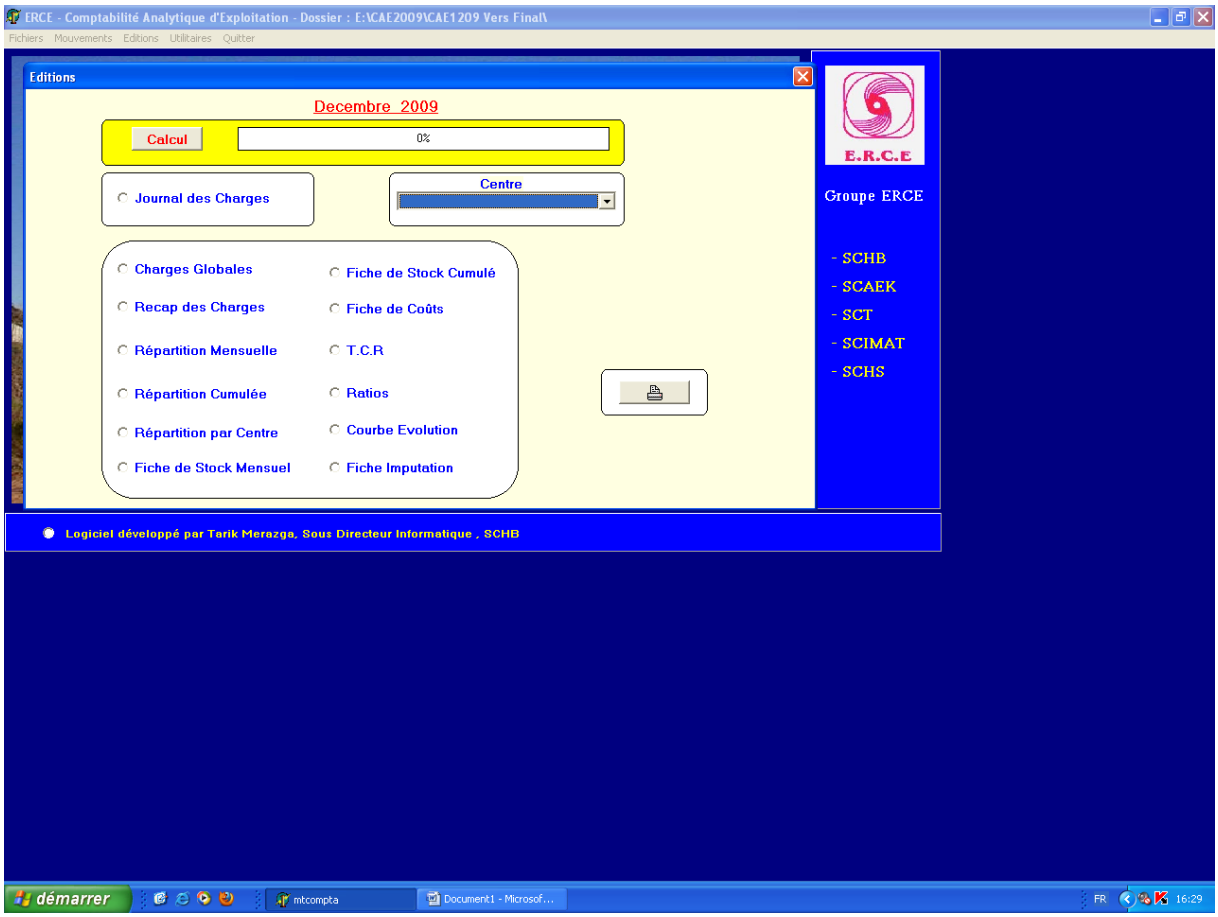


Section	H. de Marche	H. d'arrêt	Qt Produite	Qt Consommée
Abattage Calcaire	0	0	74339	58172
Extraction Argile	0	0	0	18222
Extraction Sable	0	0	4700	638
Concass. Calcaire	150,5	155,3	58172	60037
Concass. Argile	88,9	54,65	18222	17886
Traitement Sable	35,35	28,45	638	447
Broyage Cru	540,92	203,09	69234	68997
Cuisson	601,1	142,9	41052	41612
Broyage Clincker	571,42	177,59	56108	62330
Expedition Vrac	51,58	299,1	6460	6460
Expedition Sac	833,33	222,67	55716,3	55716,3

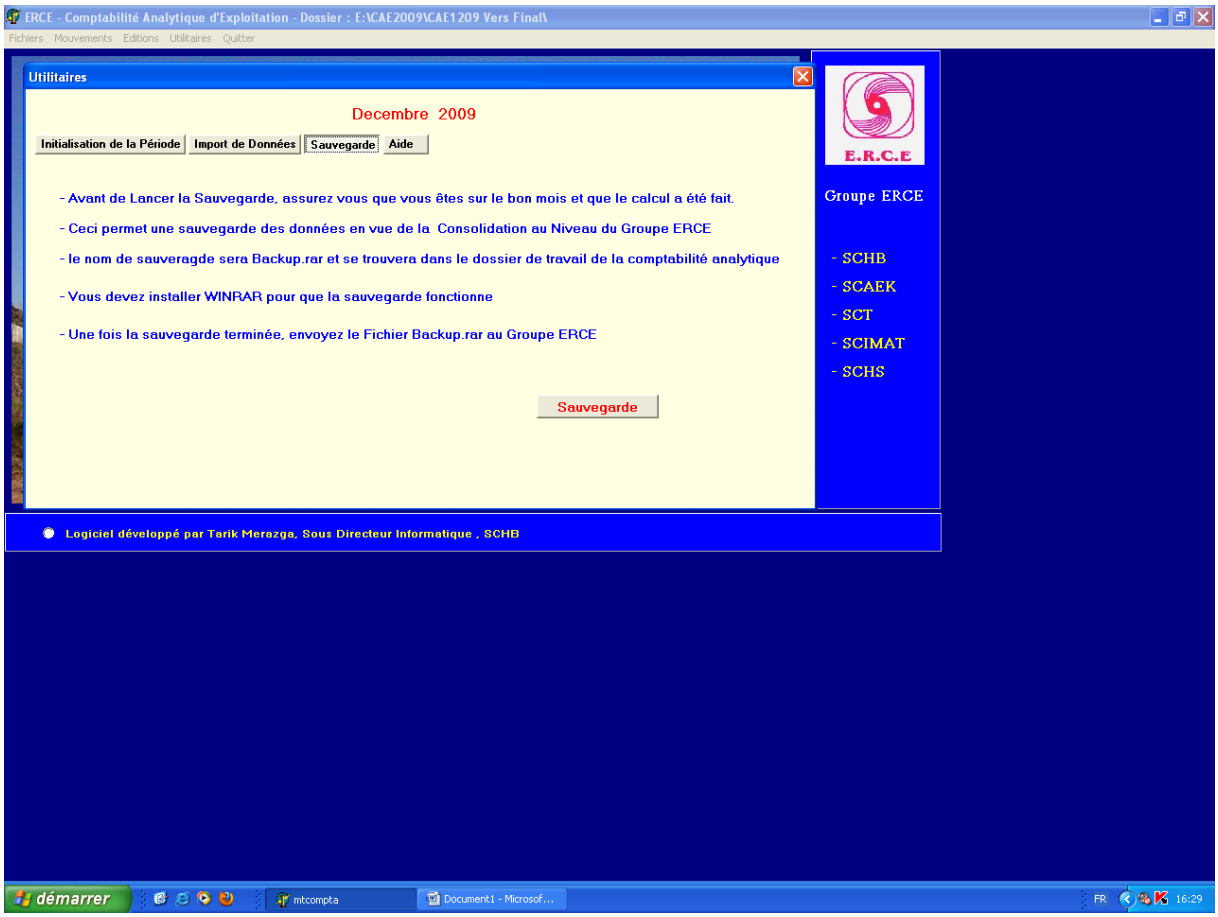
ملحـــق رقـــم: 9



ملحـــق رقـــم: 10



ملحـــق رقـــم: 11



ملحـــق رقـــم: 12

ملحـــق رقـــم: 13

S C T JOURNAL : COMPTABILITE GENERALE Page : 1

S C T TEBESSA

BP 03 EL MA-LABIOD TEBESSA Exercice : 98 Mois : Décembre

Ligne	Compte cae	Libelle	Debit	Credit
001	9111000	Ecriture de la C G	2852175.83	
002	9121000	Ecriture de la C G	2833.60	
003	9121000	Ecriture de la C G	4204.25	
004	9121000	Ecriture de la C G	1000.00	
005	9121000	Ecriture de la C G	80.78	
006	9121000	Ecriture de la C G	5287.34	
007	9121000	Ecriture de la C G	112.77	
008	9121000	Ecriture de la C G	35999.43	
009	9121000	Ecriture de la C G	476.10	
010	9121000	Ecriture de la C G	280.97	
011	9121000	Ecriture de la C G	5869.10	
012	9121000	Ecriture de la C G	12944.50	
013	9121000	Ecriture de la C G	1747.70	
014	9121000	Ecriture de la C G	30512.60	
015	9121000	Ecriture de la C G	39113.30	
016	9121000	Ecriture de la C G	28101.00	
017	9121000	Ecriture de la C G	5750.00	
018	9122000	Ecriture de la C G	1800.00	
019	9122000	Ecriture de la C G	1027.74	
020	9122000	Ecriture de la C G	796.34	
021	9122100	Ecriture de la C G	4013.16	
022	9122100	Ecriture de la C G	4013.16	
023	9122100	Ecriture de la C G	300.00	
024	9122100	Ecriture de la C G	250.00	
025	9122100	Ecriture de la C G	1500.00	
026	9122100	Ecriture de la C G	2300.00	
027	9122100	Ecriture de la C G	1800.00	
028	9122100	Ecriture de la C G	40.00	
029	9122100	Ecriture de la C G	5364.73	
030	9122100	Ecriture de la C G	1000.00	
031	9122200	Ecriture de la C G	45245.00	
032	9122200	Ecriture de la C G	45245.00	
033	9122200	Ecriture de la C G	45245.00	
034	9122200	Ecriture de la C G	6857.02	
035	9122200	Ecriture de la C G	1350.00	
036	9122200	Ecriture de la C G	20.00	
037	9122300	Ecriture de la C G	1027.74	
038	9122300	Ecriture de la C G	4200.00	
039	9122310	Ecriture de la C G	1138.12	
040	9122310	Ecriture de la C G	1.72	
041	9122320	Ecriture de la C G	21700.00	
042	9122320	Ecriture de la C G	900.00	
043	9122320	Ecriture de la C G	1800.00	
044	9122320	Ecriture de la C G	1800.00	
045	9122320	Ecriture de la C G	1800.00	
046	9122320	Ecriture de la C G	1800.00	
047	9122320	Ecriture de la C G	1800.00	
048	9122320	Ecriture de la C G	26480.00	
049	9122320	Ecriture de la C G	300.00	
050	9122400	Ecriture de la C G	510.50	

ملحـــق رقـــم: 14

S C T JOURNAL : COMPTABILITE GENERALE Page : 2

S C T TEBESSA

BP 03 EL MA-LABIOD TEBESSA Exercice : 98 Mois : Décembre

Ligne	Compte cae	Libelle	Debit	Credit
051	9122400	Ecriture de la C G	6857.02	
052	9122400	Ecriture de la C G	2200.00	
053	9122400	Ecriture de la C G	2100.00	
054	9122400	Ecriture de la C G	20.00	
055	9122400	Ecriture de la C G	414.29	
056	9122400	Ecriture de la C G	1631.04	
057	9122400	Ecriture de la C G	164.31	
058	9122400	Ecriture de la C G	164.31	
059	9122400	Ecriture de la C G	164.31	
060	9122400	Ecriture de la C G	164.31	
061	9122400	Ecriture de la C G	164.31	
062	9122400	Ecriture de la C G	27628.63	
063	9122400	Ecriture de la C G	1.72	
064	9122400	Ecriture de la C G	1.72	
065	9122400	Ecriture de la C G	1027.74	
066	9122400	Ecriture de la C G	7700.00	
067	9122410	Ecriture de la C G	3000.00	
068	9122420	Ecriture de la C G	350.00	
069	9122420	Ecriture de la C G	3070.00	
070	9122500	Ecriture de la C G	8502.00	
071	9122500	Ecriture de la C G	15800.00	
072	9122500	Ecriture de la C G	4013.16	
073	9122500	Ecriture de la C G	3000.00	
074	9122500	Ecriture de la C G	3000.00	
075	9122500	Ecriture de la C G	2055.48	
076	9122500	Ecriture de la C G	2654.48	
077	9122500	Ecriture de la C G	149122.81	
078	9122510	Ecriture de la C G	450.00	
079	9122510	Ecriture de la C G	1000.00	
080	9122510	Ecriture de la C G	900.00	
081	9122510	Ecriture de la C G	18129.40	
082	9122510	Ecriture de la C G	450.00	
083	9122510	Ecriture de la C G	500.00	
084	9122510	Ecriture de la C G	1397.48	
085	9122520	Ecriture de la C G	1800.00	
086	9122520	Ecriture de la C G	1800.00	
087	9122520	Ecriture de la C G	20.00	
088	9122520	Ecriture de la C G	15000.00	
089	9122530	Ecriture de la C G	57199.52	
090	9122530	Ecriture de la C G	3052.56	
091	9122530	Ecriture de la C G	1450.00	
092	9122530	Ecriture de la C G	4800.00	
093	9122530	Ecriture de la C G	500.00	
094	9122530	Ecriture de la C G	3650.00	
095	9122540	Ecriture de la C G	4013.16	
096	9122540	Ecriture de la C G	500.00	
097	9122540	Ecriture de la C G	3076.00	
098	9122550	Ecriture de la C G	4013.16	
099	9122550	Ecriture de la C G	5639.47	
100	9122550	Ecriture de la C G	1000.00	

ملحـــق رقـــم: 15

S C T JOURNAL : CONSOMMATION Page : 1

S C T TEBESSA

BP 03 EL MA-LABIOD TEBESSA Exercice : 98 Mois : Décembre

Ligne	Compte cae	Libelle	Debit	Credit
001	9121000	Ecriture de C O	381.66	
002	9121000	Ecriture de C O	7821.55	
003	9121000	Ecriture de C O	2181.05	
004	9121000	Ecriture de C O	153.00	
005	9121000	Ecriture de C O	94.46	
006	9121000	Ecriture de C O	60.00	
007	9121000	Ecriture de C O	4719.11	
008	9121000	Ecriture de C O	452.00	
009	9121000	Ecriture de C O	1691.25	
010	9121000	Ecriture de C O	413.22	
011	9121000	Ecriture de C O	132555.07	
012	9122000	Ecriture de C O	904.00	
013	9122000	Ecriture de C O	1356.00	
014	9122100	Ecriture de C O	338.25	
015	9122100	Ecriture de C O	1055.33	
016	9122100	Ecriture de C O	128815.25	
017	9122100	Ecriture de C O	62920.00	
018	9122100	Ecriture de C O	42898.30	
019	9122200	Ecriture de C O	276775.00	
020	9122200	Ecriture de C O	54100.00	
021	9122200	Ecriture de C O	18312.50	
022	9122200	Ecriture de C O	338.25	
023	9122200	Ecriture de C O	150.00	
024	9122200	Ecriture de C O	21.06	
025	9122200	Ecriture de C O	7138.56	
026	9122200	Ecriture de C O	5247.95	
027	9122200	Ecriture de C O	500.00	
028	9122200	Ecriture de C O	1599.39	
029	9122200	Ecriture de C O	400.92	
030	9122200	Ecriture de C O	1.00	
031	9122200	Ecriture de C O	430.90	
032	9122200	Ecriture de C O	12544.00	
033	9122200	Ecriture de C O	9656.55	
034	9122300	Ecriture de C O	344.47	
035	9122300	Ecriture de C O	5909.64	
036	9122310	Ecriture de C O	3758.58	
037	9122310	Ecriture de C O	35995.80	
038	9122310	Ecriture de C O	3758.58	
039	9122310	Ecriture de C O	24561.60	
040	9122310	Ecriture de C O	14361.60	
041	9122310	Ecriture de C O	3366.00	
042	9122310	Ecriture de C O	2500.00	
043	9122310	Ecriture de C O	39984.00	
044	9122310	Ecriture de C O	2500.00	
045	9122310	Ecriture de C O	23.76	
046	9122310	Ecriture de C O	2366.40	
047	9122310	Ecriture de C O	10016.40	
048	9122310	Ecriture de C O	1000.20	
049	9122310	Ecriture de C O	18778.20	
050	9122310	Ecriture de C O	2760.00	

ملحـــق رقـــم: 16

S C T JOURNAL : DEVERSEMENT Page : 1

S C T TEBESSA

BP 03 EL MA-LABIOD TEBESSA Exercice : 98 Mois : Décembre

Ligne	Compte cae	Libelle	Debit	Credit
001	9111000	Ecriture deversement	2852175.83	
002	9111230	Ecriture deversement	13528.88	
003	9125000	Ecriture deversement	5665841.32	
004	9122100	Ecriture deversement	322990.07	
005	9122200	Ecriture deversement	1189525.17	
006	9122310	Ecriture deversement	1283618.78	
007	9122320	Ecriture deversement	716518.21	
008	9122410	Ecriture deversement	2460324.00	
009	9122510	Ecriture deversement	363550.96	
010	9122520	Ecriture deversement	634129.70	
011	9122530	Ecriture deversement	643151.59	
012	9122540	Ecriture deversement	383216.05	
013	9122550	Ecriture deversement	516541.21	
014	9122560	Ecriture deversement	111696.18	
015	9122500	Ecriture deversement	3118014.65	
016	9122610	Ecriture deversement	389817.87	
017	9122620	Ecriture deversement	1653969.48	
018	9122600	Ecriture deversement	2326728.39	
019	9123100	Ecriture deversement	234037.41	
020	9123200	Ecriture deversement	1846545.39	
021	9123300	Ecriture deversement	867605.94	
022	9123000	Ecriture deversement	3131473.25	
023	9124100	Ecriture deversement	164078.91	
024	9124200	Ecriture deversement	153316.68	
025	9124300	Ecriture deversement	135125.20	
026	9124000	Ecriture deversement	1003982.05	
027	9122000	Ecriture deversement	7061606.21	
028	9121000	Ecriture Deversement	624709.32	
029	9121000	Ecriture Deversement	624709.32	
030	9121000	Ecriture Deversement	624709.32	
031	9121000	Ecriture Deversement	832945.76	
032	9121000	Ecriture Deversement	832945.76	
033	9121000	Ecriture Deversement	832945.76	
034	9121000	Ecriture Deversement	1665891.53	
035	9121000	Ecriture Deversement	2082364.41	
036	9121000	Ecriture Deversement	2915310.17	
037	9121000	Ecriture Deversement	4164728.82	
038	9121000	Ecriture Deversement	5622383.91	
039	9122300	Ecriture Deversement	128810.85	
040	9122300	Ecriture Deversement	429369.51	
041	9122300	Ecriture Deversement	536711.39	
042	9122300	Ecriture Deversement	236153.23	
043	9122300	Ecriture Deversement	107342.38	
044	9122300	Ecriture Deversement	193216.28	
045	9122300	Ecriture Deversement	407901.03	
046	9122300	Ecriture Deversement	107342.38	
047	9122400	Ecriture Deversement	1125087.70	
048	9122400	Ecriture Deversement	1062532.83	
049	9122400	Ecriture Deversement	937573.09	
050	9122420	Ecriture Deversement	218395.51	

ملحـــق رقــم: 17

```
+=================================================================================+
!  S C T              JOURNAL :  VENTES                                Page :  1 !
! S C T  TEBESSA                                                                  !
! BP 03 EL MA-LABIOD  TEBESSA            Exercice : 98 Mois : Décembre            !
+=================================================================================+
! Ligne ! Compte cae !      Libelle        !      Debit      !     Credit      !
+=================================================================================+
! 001   ! 9880180    !Ecriture de la V E   !                 !    16414753.80 !
! 002   ! 9880190    !Ecriture de la V E   !                 !    36870099.60 !
!       ! 9071000    ! C-P du journal      !    53284853.40 !                !
+=================================================================================+
!                       TOTAL DU JOURNAL   !    53284853.40 !    53284853.40 !
+=================================================================================+
```

ملحـــق رقـــم: 18

S C T JOURNAL : MAIN D'OEUVRE Page : 1

S C T TEBESSA

BP 03 EL MA-LABIOD TEBESSA Exercice : 98 Mois : Décembre

Ligne	Compte cae	Libelle	Debit	Credit
001	9121000	Ecriture de la M O	52904.98	
002	9121000	Ecriture de la M O	27652.78	
003	9121000	Ecriture de la M O	27967.99	
004	9122000	Ecriture de la M O	68740.01	
005	9122000	Ecriture de la M O	28600.56	
006	9122100	Ecriture de la M O	54361.66	
007	9122200	Ecriture de la M O	40740.80	
008	9122200	Ecriture de la M O	38820.17	
009	9122200	Ecriture de la M O	39359.55	
010	9122200	Ecriture de la M O	55261.66	
011	9122200	Ecriture de la M O	35008.75	
012	9122200	Ecriture de la M O	31925.19	
013	9122200	Ecriture de la M O	42824.92	
014	9122200	Ecriture de la M O	32100.11	
015	9122200	Ecriture de la M O	40613.96	
016	9122200	Ecriture de la M O	34399.67	
017	9122200	Ecriture de la M O	47688.27	
018	9122200	Ecriture de la M O	33949.82	
019	9122200	Ecriture de la M O	39083.71	
020	9122200	Ecriture de la M O	41773.07	
021	9122200	Ecriture de la M O	31370.35	
022	9122200	Ecriture de la M O	30125.55	
023	9122300	Ecriture de la M O	66699.73	
024	9122300	Ecriture de la M O	28060.67	
025	9122300	Ecriture de la M O	26674.12	
026	9122310	Ecriture de la M O	36090.27	
027	9122310	Ecriture de la M O	36799.30	
028	9122310	Ecriture de la M O	37260.30	
029	9122310	Ecriture de la M O	34566.44	
030	9122310	Ecriture de la M O	35933.68	
031	9122310	Ecriture de la M O	37040.76	
032	9122310	Ecriture de la M O	35788.95	
033	9122310	Ecriture de la M O	34319.37	
034	9122310	Ecriture de la M O	37522.72	
035	9122310	Ecriture de la M O	34365.75	
036	9122310	Ecriture de la M O	54887.17	
037	9122310	Ecriture de la M O	27203.15	
038	9122310	Ecriture de la M O	36029.37	
039	9122310	Ecriture de la M O	36299.13	
040	9122310	Ecriture de la M O	29494.67	
041	9122310	Ecriture de la M O	35097.27	
042	9122310	Ecriture de la M O	34797.40	
043	9122310	Ecriture de la M O	36888.09	
044	9122320	Ecriture de la M O	42241.66	
045	9122320	Ecriture de la M O	34313.78	
046	9122320	Ecriture de la M O	30875.87	
047	9122320	Ecriture de la M O	16786.97	
048	9122320	Ecriture de la M O	29958.44	
049	9122320	Ecriture de la M O	36066.20	
050	9122320	Ecriture de la M O	34654.27	

ملحـــق رقـــم: 19

S C T JOURNAL : AMORTISSEMENT Page : 2

S C T TEBESSA

BP 03 EL MA-LABIOD TEBESSA Exercice : 98 Mois : Décembre

Ligne	Compte cae	Libelle	Debit	Credit
051	9121000	Ecriture A M	13.98	
052	9121000	Ecriture A M	10.91	
053	9121000	Ecriture A M	10.91	
054	9121000	Ecriture A M	10.91	
055	9121000	Ecriture A M	10.91	
056	9121000	Ecriture A M	10.91	
057	9121000	Ecriture A M	8.17	
058	9121000	Ecriture A M	8.17	
059	9121000	Ecriture A M	8.17	
060	9121000	Ecriture A M	8.17	
061	9121000	Ecriture A M	8.17	
062	9121000	Ecriture A M	8.17	
063	9121000	Ecriture A M	8.17	
064	9121000	Ecriture A M	8.17	
065	9121000	Ecriture A M	8.17	
066	9121000	Ecriture A M	8.17	
067	9121000	Ecriture A M	8.17	
068	9121000	Ecriture A M	8.17	
069	9121000	Ecriture A M	8.17	
070	9121000	Ecriture A M	8.17	
071	9121000	Ecriture A M	8.17	
072	9121000	Ecriture A M	8.17	
073	9121000	Ecriture A M	8.17	
074	9121000	Ecriture A M	8.17	
075	9121000	Ecriture A M	8.17	
076	9121000	Ecriture A M	8.17	
077	9121000	Ecriture A M	13.57	
078	9121000	Ecriture A M	13.57	
079	9121000	Ecriture A M	13.57	
080	9121000	Ecriture A M	13.57	
081	9121000	Ecriture A M	13.57	
082	9121000	Ecriture A M	13.57	
083	9121000	Ecriture A M	13.57	
084	9121000	Ecriture A M	13.57	
085	9121000	Ecriture A M	13.57	
086	9121000	Ecriture A M	13.57	
087	9121000	Ecriture A M	13.68	
088	9121000	Ecriture A M	10.67	
089	9121000	Ecriture A M	12.67	
090	9121000	Ecriture A M	57.13	
091	9121000	Ecriture A M	71.62	
092	9121000	Ecriture A M	51.11	
093	9121000	Ecriture A M	6.95	
094	9121000	Ecriture A M	6.95	
095	9121000	Ecriture A M	6.95	
096	9121000	Ecriture A M	6.95	
097	9121000	Ecriture A M	14.63	
098	9121000	Ecriture A M	23.94	
099	9121000	Ecriture A M	9.99	
100	9121000	Ecriture A M	9.99	

ملحـــق رقـــم: 20

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'exploitation

Etat des Charges

Centre : Commercial **Periode : Decembre 2009**

Compte	Designation	Montant Periode	Montant Cumulé
611211	Consommation PDR electrique importee	4 000,00	13 000,00
612040	Consommation Minerai de fer	0,00	8 394,34
612190	Consommation Mat et four courante atelier	0,00	1 500,00
612237	Consommation quincaillerie	1 881,00	13 947,18
612284	Consommation fournit electriques	0,00	4 115,99
612376	Consommation four hygiene et securite	0,00	939,22
612492	Consommation tenue de travail	0,00	2 822,88
612593	Cons fournitures de bureau	66 512,61	412 546,87
612924	Consommation de produits metallurgique	0,00	112 505,14
612935	Consommation Produits chimiques	0,00	4 300,00
Total S/Compte 61	**MAT. ET FOURN. CONSOMMABLES**	**72 393,61**	**574 071,61**
623400	Autres prestations	38 356,41	284 561,91
627000	Deplacement frais de voyage en Algerie	0,00	1 100,00
627020	Deplacement : indemnite kilometrique	1 951,46	10 113,46
627100	Frais de sejours en Algerie	650,00	3 800,00
628002	Telephone	28 382,01	225 424,79
Total S/Compte 62	**SERVICES**	**69 339,88**	**525 000,16**
630010	Traitements & salaires	170 763,46	1 889 805,97
630100	Heures supplementaires	0,00	10 951,48
630210	I.E.P	54 610,70	582 704,99
630213	Nuisance	10 245,81	113 914,08
630239	Indemnite de travail poste	3 392,11	44 951,41
630250	P.R.I	50 779,86	381 945,38
630260	P.R.C	119 534,42	917 657,35
630270	Indemnites de vehicule particulier	10 500,00	119 000,00
630290	Prime de transport	2 037,00	22 601,00
630291	Prime de panier	6 150,00	61 650,00
630300	Conges annuels	203 754,91	623 824,83
632100	Salaires d'installation	10 800,00	87 600,00
632103	Indemnite d'affectation temporaire	0,00	8 760,70
632110	Salaire unique	- 26 000,00	55 000,00
632120	Complement allocations familial	600,00	6 900,00
632130	Allocations familiales	0,00	2 400,00
634000	Fonds social oeuvres sociales	12 127,37	141 982,07
635000	Cotisations assurances maladies	106 188,72	603 221,78
635001	Cotisations accident de travail	4 093,26	45 294,49
635002	Cotisations chomages	10 233,16	113 236,22
635200	Cotisations retraite legale	34 792,75	385 003,14
635250	Cotisations retraite anticipee	4 093,26	45 294,49
Total S/Compte 63	**FRAIS DU PERSONNEL**	**[illegible]**	**[illegible]**

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'exploitation

Etat des Charges

Centre : Commercial **Periode : Decembre 2009**

Compte	Designation	Montant Periode	Montant Cumulé
641001	TAP sur vente de marchandises	0,00	55 660,00
Total S/Compte 64	**IMPOT ET TAXES**	**0,00**	**55 660,00**
650010	Interets des emprunts BAD	34 185,28	34 185,28
650040	Interets sur emprunts Fournisseurs	0,00	0,00
650050	Interets sur emprunts credit investi.	0,00	132 848,20
657001	Caution bancaire	8 367,82	103 094,45
Total S/Compte 65	**FRAIS FINANCIERS**	**42 553,10**	**270 127,93**
660000	Assurances incendie casse & risque	5 675,65	68 107,79
660010	Autres assurances	13 070,15	125 757,42
Total S/Compte 66	**FRAIS DIVERS**	**18 745,80**	**193 865,21**
682124	Dot. aux Amort. Acquisition logiciels	7 015,67	84 188,03
682401	Dot.amort. batiments administratifs & commerciaux	13 835,34	166 024,05
682420	Dot.amort.installation complexes	275 415,47	3 304 985,24
682430	Dot.amort. materiel de production	55 694,64	668 335,71
682450	Dot.amort. mobilier de bureau	7 357,40	87 789,84
682451	Dot.amort. materiel de bureau	887,50	10 650,00
682455	Dot.amort. materiel informatique	583,33	15 598,33
682475	Dot.amort Agencement & Installation Telephone	825,00	9 900,00
682476	Dot.amort Agencement & Installation Climatisation	2 529,42	30 352,99
Total S/Compte 68	**AMORTISSEMENTS**	**364 143,76**	**4 377 824,19**
	Total Charges	**1 355 872,95**	**12 260 248,47**

ملحـــق رقـــم: 21

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'exploitation

Etat des Charges

Centre : Abattage Calcaire **Periode : Decembre 2009**

Compte	Designation	Montant Periode	Montant Cumulé
612040	Consommation Minerai de fer	0,00	16 788,67
Total S/Compte 61	**MAT. ET FOURN. CONSOMMABLES**	**0,00**	**16 788,67**
622440	Materiel de transport	0,00	6 216,87
623400	Autres prestations	76 712,83	758 490,74
623500	Abattage	2 302 981,44	12 658 662,68
625850	Prestations CETIM	67 000,00	592 450,00
627000	Deplacement frais de voyage en Algerie	0,00	4 600,00
627020	Deplacement : indemnite kilometrique	0,00	12 568,00
627100	Frais de sejours en Algerie	550,00	16 350,00
Total S/Compte 62	**SERVICES**	**2 447 244,27**	**14 049 338,29**
630010	Traitements & salaires	260 186,71	3 480 709,46
630100	Heures supplementaires	28 984,02	440 972,82
630205	Primes de depart en retraite	0,00	539 379,60
630210	I.E.P	74 491,03	1 003 019,26
630213	Nuisance	49 808,35	672 033,56
630220	I F S P	6 923,64	102 864,25
630239	Indemnite de travail poste	878,87	1 712,41
630250	P.R.I	72 343,38	630 627,90
630260	P.R.C	182 130,69	1 596 197,19
630290	Prime de transport	2 761,00	59 948,00
630291	Prime de panier	1 200,00	2 400,00
630300	Conges annuels	479 707,44	1 438 479,93
632110	Salaire unique	12 000,00	167 000,00
632120	Complement allocations familial	2 800,00	36 600,00
632130	Allocations familiales	400,00	12 000,00
634000	Fonds social oeuvres sociales	23 492,31	318 162,18
635000	Cotisations assurances maladies	203 185,33	1 220 699,73
635001	Cotisations accident de travail	7 479,44	93 108,11
635002	Cotisations chomages	18 698,61	232 770,25
635200	Cotisations retraite legale	63 575,28	788 803,80
635250	Cotisations retraite anticipee	7 479,44	92 335,42
Total S/Compte 63	**FRAIS DU PERSONNEL**	**1 498 525,54**	**12 929 823,87**
648940	Droits d'extraction de carriere	8 703 341,50	9 086 608,70
648970	Vignette automobiles	0,00	14 000,00
Total S/Compte 64	**IMPOT ET TAXES**	**8 703 341,50**	**9 100 608,70**
660004	Assurasses automobiles	4 530,22	56 327,05
660010	Autres assurances	26 140,31	320 085,57
Total S/Compte 66	**FRAIS DIVERS**	**30 670,53**	**376 412,62**

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'exploitation

Etat des Charges

Centre : Abattage Calcaire

Periode : Decembre 2009

Compte	Designation	Montant Periode	Montant Cumulé
Total S/Compte 68	AMORTISSEMENTS	1 661 076,85	34 457 771,91
	Total Charges	14 340 858,69	70 930 744,06

ملحـــق رقـــم: 22

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'exploitation

Etat des Charges

Periode : Decembre 2009

Compte	Designation	Montant Periode	Montant Cumulé
611210	Consommation PDR mecanique industrielle importees	4 750 486,34	40 430 712,12
611211	Consommation PDR electrique importee	503 207,72	4 675 638,19
611212	Consommation PDR automatisme importee	3 303 740,56	6 401 915,31
611214	Consommation PDR materiel de production importes	0,00	1 511,72
611304	Consommation Produits refractaire importes	- 7 383 476,16	75 174 058,98
612040	Consommation Minerai de fer	2 821 704,98	17 938 955,45
612060	Consommation electricite	12 135 994,50	153 403 756,66
612070	Consommation gaz	11 253 821,75	66 134 539,81
612081	Consommation eau	155 252,58	397 952,68
612121	Consommation boulet de fer	8 265 466,57	40 855 261,30
612140	Consommation Agregats roules	4 501 721,30	59 068 334,13
612142	Consommation agregats sable	16 947,82	149 624,59
612144	Consommation gypses	2 781 633,12	35 873 883,63
612148	Consommation Adjuvant de mouture	0,00	12 282 664,62
612161	Consommation laitier	2 187 465,57	41 054 557,73
612190	Consommation Mat et four courante atelier	65 857,82	1 005 051,17
612210	Consommation P D R mecanique	512 998,41	1 371 196,54
612211	Consommation P D R electrique	88 822,74	88 822,74
612214	Consommation P D R materiel de production	4 132 063,00	19 014 887,30
612237	Consommation quincaillerie	190 100,95	1 689 245,10
612284	Consommation fournit electriques	13 848,75	1 504 815,01
612287	Consommation accumulateur batterie	0,00	403 312,64
612314	Consommation platre	0,00	6 254,64
612373	Consommation four entretien locaux	4 122,70	6 376,47
612376	Consommation four hygiene et securite	13 803,57	494 734,75
612382	Consommation pneumatique	570 026,69	6 647 297,56
612492	Consommation tenue de travail	1 672,01	365 087,35
612593	Cons fournitures de bureau	376 315,71	3 032 020,18
612703	Consommation oxygene	14 700,00	137 711,00
612715	Consommation acetylene	41 250,00	287 950,00
612854	Consommation Sacs de papier carton	20 267 731,47	166 006 612,99
612924	Consommation de produits metallurgique	28 862,86	2 010 082,60
612935	Consommation Produits chimiques	65 855,48	3 632 070,30
612990	consommation TUF	15 300,00	234 831,22
614101	Gas-oil	045 445,52	6 502 120,40
614102	Essence	46 728,48	554 690,56
614103	Huiles	705 575,19	7 790 582,55
614104	Graisse	0,00	31 984,44
615357	Gaz	0,00	39 116,28
617224	Petit outillage atelier	7 342,03	612 855,95
618370	Produits pharmaceutiques	0,00	16 541,89
Total S/Compte 61	**MAT. ET FOURN. CONSOMMABLES**	**73 400 390,03**	**780 389 627,63**

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'exploitation

Etat des Charges

Periode : Decembre 2009

Compte	Designation	Montant Periode	Montant Cumulé
620020	Transports par route sur ventes	5 757 500,00	28 387 400,00
620100	Transport du personnel	300 000,00	3 199 750,00
621020	Batiments administratifs et commerciaux	0,00	747 500,00
621040	logements personnel	50 000,00	600 000,00
621110	Materiel de transport	75 000,00	240 000,00
621120	Engins de carriere	1 250 400,00	2 048 000,00
622400	Batiments industriels	3 979 830,00	15 948 150,00
622401	Batiments administratifs & commerciaux	607 020,00	923 120,00
622430	Materiel de production	875 828,00	7 982 955,70
622431	Materiel Informatique	9 000,00	9 000,00
622440	Materiel de transport	225 654,34	3 391 697,66
622460	Materiel d'emballages	0,00	103 765,44
622470	Entretien et repara des Agence & Install	- 11 020,00	186 878,45
622850	Entretien et Réparation Intragroupe	2 499 050,00	53 848 866,22
623200	Arrimage	1 269 101,20	12 957 825,20
623300	Nettoyage	0,00	1 560 000,00
623400	Autres prestations	662 489,48	14 434 220,76
623500	Abattage	2 302 981,44	12 658 662,68
623850	Sous Traitance Intra Groupe	5 118 000,00	55 592 000,00
624000	Documentation generale	812,96	79 614,00
625101	Medecins	- 26 300,00	0,00
625109	Honoraires commissaire aux comptes	760 500,00	830 000,00
625110	Autres honoraires	12 190,00	1 744 901,00
625190	Analyses laboratoires & controle	- 289 100,00	802 400,00
625192	Assistante technique etrangere	0,00	399 065,42
625850	Prestations CETIM	913 000,00	6 517 000,00
626000	Publicite	19 500,00	19 500,00
626100	Annonces et insertions	0,00	3 204 067,61
627000	Deplacement frais de voyage en Algerie	- 118 794,27	441 263,31
627010	Deplacement frais de voyage a l'etranger	0,00	0,00
627020	Deplacement : indemnite kilometrique	80 821,06	564 539,44
627100	Frais de sejours en Algerie	240 950,00	2 468 170,50
627500	Receptions frais d'hebergement	320 169,66	1 152 828,04
627510	Reception autres frais	228 820,00	3 011 300,00
628001	Affranchissement	176 000,00	181 000,00
628002	Telephone	- 79 268,71	1 549 735,61
628004	Internet @	1 980 661,63	4 951 654,07
629000	Fonds de perequation	2 817 915,60	27 782 107,80
Total S/Compte 62	**SERVICES**	**32 008 712,39**	**270 518 938,91**
630010	Traitements & salaires	6 253 025,39	74 359 723,20
630100	Heures supplementaires	169 842,86	1 965 530,65
630200	Primes Exceptionnelles	25 280,00	25 280,00

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'exploitation

Etat des Charges

Periode : Decembre 2009

Compte	Designation	Montant Periode	Montant Cumulé
630205	Primes de depart en retraite	7 204 760,06	21 505 750,73
630210	I.E.P	1 845 521,36	21 449 768,05
630213	Nuisance	754 780,94	9 101 316,66
630214	Prime d'encouragement	- 403 214,15	0,00
630220	I F S P	70 907,86	891 526,51
630239	Indemnite de travail poste	340 948,40	3 964 283,84
630250	P.R.I	1 817 860,01	15 033 369,25
630260	P.R.C	4 360 059,04	36 684 994,01
630270	Indemnites de vehicule particulier	110 000,00	1 335 000,00
630280	I.C.R	0,00	27 543,66
630290	Prime de transport	113 209,00	1 313 699,00
630291	Prime de panier	413 600,00	4 331 450,00
630300	Conges annuels	8 023 447,80	19 912 158,71
632000	Indemnite de licenciement et depart	159 659,33	471 914,75
632100	Salaires d'installation	71 520,00	486 720,00
632103	Indemnite d'affectation temporaire	50 952,10	362 815,34
632110	Salaire unique	225 000,00	3 199 000,00
632120	Complement allocations familial	61 800,00	701 850,00
632130	Allocations familiales	8 800,00	183 600,00
633300	Frais d'apprentissage & Formation profes	0,00	46 984,57
634000	Fonds social oeuvres sociales	655 688,61	4 448 401,50
634200	Seminaires et stages	0,00	17 871,00
634300	Formation professionnelle	677 150,00	4 184 081,47
635000	Cotisations assurances maladies	4 239 547,05	24 498 250,50
635001	Cotisations accident de travail	149 076,91	1 783 337,02
635002	Cotisations chomages	372 692,30	4 458 342,56
635200	Cotisations retraite legale	1 267 153,77	15 158 364,71
635250	Cotisations retraite anticipee	149 076,91	1 783 337,02
Total S/Compte 63	**FRAIS DU PERSONNEL**	**39 188 145,55**	**273 686 264,71**
641001	TAP sur vente de marchandises	- 111 667,00	- 99 967,00
641004	TAP sur production vendue	4 749 859,32	36 320 209,33
644000	Taxes speciales	8 693,99	104 327,66
646000	Droits enregistrement sur actes	0,00	36 405,00
646200	Droits de timbres	3 032,00	36 938,00
648000	Taxes foncieres	800 000,00	800 000,00
648910	Taxes de pollution	480 000,00	480 000,00
648920	Taxes d'assainissement	500,00	50 500,00
648940	Droits d'extraction de carriere	9 102 128,68	9 902 034,78
648950	Taxes d'apprentissage	827 705.29	1 914 745,00
648970	Vignette automobiles	0,00	177 500,00
648990	Autres impots et taxes	0,00	4 000,00

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'exploitation

Etat des Charges

Periode : Decembre 2009

Compte	Designation	Montant Periode	Montant Cumulé
Total S/Compte 64	**IMPOT ET TAXES**	**15 860 252,28**	**49 726 693,67**
650010	Interets des emprunts BAD	5 779 118,78	5 779 118,78
650040	Interets sur emprunts Fournisseurs	0,00	0,00
650050	Interets sur emprunts credit investi.	0,00	22 458 547,78
655500	Commissions diverses	475 333,06	2 800 091,36
657000	Commissions sur ouverture credit	42 989,29	914 022,87
657001	Caution bancaire	1 416 179,18	17 448 770,26
Total S/Compte 65	**FRAIS FINANCIERS**	**7 713 620,31**	**49 400 551,05**
660000	Assurances incendie casse & risque	959 484,52	12 224 616,40
660003	Assurances vols	1 480,61	26 187,30
660004	Assurasses automobiles	53 699,01	1 342 264,05
660010	Autres assurances	504 153,01	5 475 722,43
668000	Jetons de presence	0,00	166 000,00
669100	Cotisations et dons non deductibles	0,00	766 140,67
669101	Cotisations et dons deductibles	2 500 000,00	2 500 000,00
669900	Autres frais divers	59 090,00	100 682,02
Total S/Compte 66	**FRAIS DIVERS**	**4 077 907,15**	**22 601 612,87**
682124	Dot. aux Amort. Acquisition logiciels	310 384,89	3 699 809,59
682400	Dot.amort. batiments industriels	8 299 531,45	97 686 820,07
682401	Dot.amort. batiments administratifs & commerciaux	1 260 461,77	11 182 866,29
682420	Dot.amort.installation complexes	46 559 761,31	558 717 090,37
682430	Dot.amort. materiel de production	9 676 664,95	134 003 947,90
682431	Dot.amort. outillage	1 488 994,86	17 645 150,91
682440	Dot.amort. vehicules de tourisme	146 431,74	1 196 497,08
682443	Dot.amort. camionnettes & vehicules utilitaires	46 352,77	556 233,27
682445	Dot.amort. Tracteur routier	1 191 373,40	6 398 823,99
682448	Dot.amort. remorques	557 674,08	3 118 193,44
682450	Dot.amort. mobilier de bureau	116 313,80	1 400 563,83
682451	Dot.amort. materiel de bureau	22 606,79	266 772,12
682455	Dot.amort. materiel informatique	333 499,27	4 376 365,09
682456	Dot.amort. Equipements de communication	29 379,99	357 385,92
682470	Dot.amort. Agencement & Installation Terrains	32 476,22	389 714,60
682471	Dot.amort. agencement & Install batiments industr	5 900,68	63 289,02
682472	Dot.amort. agencement & Install bat. administ & co	26 496,54	242 037,97
682475	Dot.amort Agencement & Installation Telephone	27 856,65	561 385,70
682476	Dot.amort Agencement & Installation Climatisation	128 973,50	1 527 180,49
682477	Dot.amort Agencement & Installation electricite	214 684,16	1 373 973,89
682478	Dot.amort Agencement & Installation Gaz	8 001,30	93 206,24
682479	Dot.amort Agencement & Installation Eau	97 691,51	1 099 054,75
682483	Dot.amort. installations informatique	257 116.70	2 432 257 08

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'exploitation

Etat des Charges

Periode : Decembre 2009

Compte	Designation	Montant Periode	Montant Cumulé
682485	Dot.amort Agencement & Installation Securite	160 512,43	982 747,21
682486	Dot.amort Autres agencement & Installation	16 695,54	186 558,57
682502	Dot.amort. Cantine	57 719,76	692 637,10
682506	Dot.aux amort. Vestiaires	24 581,46	306 432,05
682509	Dot.amort. autres batiments pour ouevres sociales	270 690,20	3 075 145,36
682511	Dot.amort. Materiel de Cantine	43 130,17	491 684,37
682515	Dot.amort. ambulances	32 407,41	388 888,89
682527	Dot amort equipement menager cantine	6 183,61	74 115,33
682573	Dot.amort. amenagement cantine	4 846,99	57 995,62
Total S/Compte 68	**AMORTISSEMENTS**	**71 480 475,51**	**854 822 920,33**
	Total Charges	**243 729 503,23**	**2 301 146 609,18**

ملحـــق رقـــم: 23

S C T — F I C H E D E C O U T — Page 2

S C T TEBESSA — Exercice : 98 Mois : Décembre

Compte : 9122300 DPT MATIERE PREMIERE — Edité le 01/06/99

Compte CAE	L i b e l l e	D e b i t	C r e d i t
MO	Charge de la Main d'Oeuvre	121 434.52	
CO	Charge des Consommations	6 254.11	
AM	Charge des Amortissements	13 794.18	
CG	Charge des Frais Generaux	5 227.74	
	Total des Charges Directes	146 710.55	
	Credit des Charges Déversées		2 146 847.54
9122310	SCE EXPLOIT CARRIERE	1 283 618.78	
9122320	SCE E.T.P	716 518.21	
	Total des Charges Indirectes	2 000 136.99	
	Totaux de la periode	2 146 847.54	2 146 847.54
	Report a Nouveau	36 372 740.00	36 372 740.00
	Solde Fin de periode		0.00
	Unité d'Oeuvre	N o m b r e	C o u t U.O
	========> Prestations	1.00	2 146 847.54

ملحـــق رقـــم: 24

S C T — F I C H E D E C O U T — Page 1

S C T TEBESSA — Exercice : 98 Mois : Décembre

Compte : 9380160 FARINE CRUE — Edité le 01/06/99

Compte CAE	L i b e l l e	D e b i t	C r e d i t
MO	Charge de la Main d'Oeuvre	467 052.20	
CO	Charge des Consommations	8 622 825.86	
AM	Charge des Amortissements	2 090 675.59	
CG	Charge des Frais Generaux	11 768 917.38	
	Total des Charges Directes	22 949 471.03	
	Credit des Charges Déversées		54 863 621.52
9121000	DIRECTION USINE	1 665 391.53	
9122400	DPT PRODUCTION	1 125 087.70	
9480111	CALCAIRE CONCASSE	10 933 295.26	
9480121	ARGILE CONCASSE	6 850 195.80	
9480131	SABLE CONCASSE	2 570 301.22	
9480141	M/FER CONCASSE	8 618 278.63	
9228110	SECTION BROYEUR CRU	151 100.35	
	Total des Charges Indirectes	31 914 150.49	
	Totaux de la periode	54 863 621.52	54 863 621.52
	Report a Nouveau	452 142 317.54	452 142 317.55
	Solde Fin de periode		0.00
	Unité d'Oeuvre	N o m b r e	C o u t U.O
	========> Quantité	68914	796.12

ملحـــق رقـــم: 25

S C T — F I C H E D E C O U T — Page 2

S C T TEBESSA — Exercice : 98 Mois : Décembre

Compte : 9380170 CLINKER — Edité le 01/06/99

Compte CAE	L i b e l l e	D e b i t	C r e d i t
MO	Charge de la Main d'Oeuvre	595 214.43	
CO	Charge des Consommations	9 915 278.20	
AM	Charge des Amortissements	2 089 284.01	
CG	Charge des Frais Generaux	16 232 989.50	
	Total des Charges Directes	28 832 766.14	
	Credit des Charges Déversées		85 693 849.67
9121000	DIRECTION USINE	2 082 364.41	
9122400	DPT PRODUCTION	1 062 582.33	
9480160	FARINE CRUE	52 877 004.65	
9228120	SECTION CUISSON	839 131.64	
	Total des Charges Indirectes	56 861 083.53	
	Totaux de la periode	85 693 849.67	85 693 849.67
	Report a Nouveau	753 435 174.29	753 435 174.29
	Solde Fin de periode	0.00	
	Unité d'Oeuvre	N o m b r e	C o u t U.O
	========> Quantité	42551	2 013.91

ملحـــق رقـــم: 26

S C T — F I C H E D E C O U T — Page 3

S C T TEBESSA — Exercice : 98 Mois : Décembre

Compte : 9380180 CIMENTS — Edité le 01/06/99

Compte CAE	L i b e l l e	D e b i t	C r e d i t
MO	Charge de la Main d'Oeuvre	418 335.86	
CO	Charge des Consommations	7 179 736.28	
AM	Charge des Amortissements	1 729 058.99	
CG	Charge des Frais Generaux	6 899 020.53	
	Total des Charges Directes	16 226 151.66	
	Credit des Charges Déversées		75 064 009.72
9121000	DIRECTION USINE	2 915 310.17	
9122400	DPT PRODUCTION	937 573.09	
9480111	CALCAIRE CONCASSE	950 721.33	
9480151	GYPSE CONCASSE	12 683 517.15	
9480170	CLINKER	41 277 471.57	
9228130	SECTION BROYAGE CLINKER	73 264.76	
	Total des Charges Indirectes	58 837 858.06	
	Totaux de la periode	75 064 009.72	75 064 009.72
	Report a Nouveau	1 174 331 457.74	1 174 331 457.74
	Solde Fin de periode	0.00	
	Unité d'Oeuvre	N o m b r e	C o u t U.O
	========> Quantité	26759	2 305.19

ملحـــق رقـــم: 27

S C T

S C T TEBESSA

BP 03 EL MA-LABIOD TEBESSA

LISTE DES COMPTES DE RESULTATS

Page No: 1

Etabli le : 18.11.98

COMPTE	LIBELLE	DATE DEBUT	DT CLOTURE	COUT PRODUCTION	VENTES	SOLDES
9880000	RESULTAT GLOBALE	01/09/98	30/09/98	782110410.93		782110410.93
9880180	VENTE CIMENTS VRACS	01/09/98	30/09/98		460804447.60	-460804447.60
9880190	VENTE CIMENT SAC	01/09/98	30/09/98		877744852.45	-877744852.45

ملحق رقم: 28

SOCIETE DES CIMENTS
DE TEBESSA

ETAT RECAPITULATIF
DES COUTS DE REVIENTS

MOIS DE DECEMBRE 98

		SITUATION DU MOIS					SITUATION CUMULEE				
COMPTE	PRODUITS	Cout de revient	Charges non Incorporables	TOTAL CHARGES	Qtés Expedies	cout de revient Unitaire	Cout de revient	Charges non Incorporables	TOTAL CHARGES	Qtés Expedies	cout de revient Unitaire
9580190	Ciment Sac	54514891,80	52945022,26	107459914,06	11670	9208,22	1020692750,36	343136591,51	1363829341,87	358635	3802,83
9580180	Ciment Vrac	24029956,67	27084985,68	51114942,35	5970	8561,97	516588176,51	206963121,97	723551298,48	216311	3344,96
	TOTAUX	78544848,47	80030007,94	158574856,41	17640		1537280926,87	550099713,48	2087380640,35	574946	

ملحق رقم: 29

Edité le 01/06/99

Produits / Charges	Carriere-Approvisionnement					Concasseurs					B. C	Cuisson	B. K	Expedition	
	Calcaire	Argile	Sable	Minerai	Gypse	Calcaire	Argile	Sable	Minerai	Gypse	Farine Cr	Clinker	Ciment	Vrac	Sac
Frais Generaux	2703006.44	269157.20	31911.68	4204525.50	6057675.00	3652422.64	1217474.22		405824.74	405824.74	11768917.38	16232989.50	6899020.53	3835767.47	7737701.20
Amortissements	2956717.94	599046.23	111804.05			847497.13	424053.83				2090675.59	2089284.01	1729058.99	105998.70	344620.49
Main d'Oeuvre	460060.20	127495.41				66741.28					467052.20	595214.43	418335.86	62551.91	1484478.48
Consommations						330398.44	67266.74				8622825.86	9915278.20	7179736.28	395686.76	417449.54
CALCAIRE ABATTU						8646099.31									
CALCAIRE CONCASSE											10933295.26		950721.33		
ARGILE EXTRAIT							3146832.32								
ARGILE CONCASSE											6850195.80				
SABLE CONCASSE											2570301.22				
M/FER ACHETE									2702295.09						
M/FER CONCASSE											8618278.63				
GYPSE ACHETE										1237710.81					
GYPSE CONCASSE													12683517.15		
FARINE CRUE												52877004.65			
CLINKER													41277471.57		
CIMENTS														15110976.70	30221953.41
Total des Charges Directes	6119784.58	995698.84	193715.73	4204525.50	6057675.00	13543158.80	4855627.61		3108119.83	1643535.55	51921541.94	81709770.79	71137861.70	19510981.54	40206203.12
DIRECTION USINE	624709.32	624709.32	624709.32			832945.76	832945.76				1665891.53	2082364.41	2915310.17	4164728.92	5622383.91
DPT MATIERE PREMIERE	128810.85		236153.23	107342.38	407901.03	429369.51	536711.89		193216.28	107342.38					
DPT PRODUCTION											1125087.70	1062582.33	937573.09	219395.81	443409.06
SCE EXPEDITION														94576.64	192019.65
SCE COMMERCIAL															
CARRIERE CALCAIRE	5099.60						74800.58								
CONCASSEUR ARGILE						26768.90									
CONCASSEUR CALCAIRE									714053.39	517073.14					
CONCASSEUR AJOUTS											151100.35				
SECTION BROYEUR CRU												839131.64			
SECTION CUISSON													73264.76		
SECTION BROYAGE CLINKER														41273.96	
SECTION EXPEDITION VRACS															8050876.07
SECTION EXPEDITION SACS															
Total des Charges Indirectes	758619.77	624709.32	860862.55	107342.38	407901.03	1239084.17	1444458.23		907269.67	624415.52	2942079.58	3984078.88	3926148.02	4518975.13	14308688.68
Cout Total	6878404.36	1620408.16	1054578.28	4311967.88	6465576.03	14832242.97	6300085.84		4015389.49	2267951.07	54863621.52	85693849.67	75064009.72	24029956.67	54514891.30
Nombre d'Unites	39203.00			2667.00	6213.00	69198.00	16222.00		1508.00	1085.00	68914.00	42551.00	26759.00	5970.00	11670.00
Cout Unites d'Oeuvre	175.46			1616.75	1040.65	214.34	388.37		2662.73	2090.28	796.12	2013.91	2805.19	4025.12	4671.37
Charges Non Incorporables														27084985.63	52945022.26
Total Charge Ajustees														51114942.35	107459914.06
Cout Unites d'Oeuvre	175.46			1616.75	1040.65	214.34	388.37		2662.73	2090.28	796.12	2013.91	2805.19	8561.97	9208.22

29

ملحق رقم: 30

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilité Analytique d'Exploitation

Fiche de Stocks

Decembre 2009

Désignation	Stock Initial		Production			Consommation			Stock Final		
	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Cout	Quantité	Valeur	CMP	Quantité	Valeur	CMP
Abattage Calcaire	29367,00	4 454 278,99	74339,00	25 911 628,97	**348,56**	58172,00	17 033 205,38	**292,81**	45534,00	13 332 70257	**292,81**
Extraction Argile	264788,00	49 441 275,08	0,00	0,00	**0,00**	18222,00	3 402 415,95	**186,72**	246566,00	46 038 85913	**186,72**
Extraction Sable	21944,00	5 332 313,91	4700,00	1 966 749,18	**418,46**	638,00	174 778,65	**273,95**	26006,00	7 124 28444	**273,95**
Concass. Calcaire	2287,00	714 744,18	58172,00	31 989 640,14	**549,91**	60037,00	32 476 109,79	**540,93**	422,00	228 27454	**540,93**
Concass. Argile	4272,00	2 061 761,82	18222,00	7 865 407,12	**431,64**	17886,00	7 893 542,44	**441,33**	4608,00	2 033 62650	**441,33**
Traitement Sable	163,00	120 853,38	638,00	526 847,14	**825,78**	447,00	361 450,85	**808,61**	354,00	286 24966	**808,61**
Broyage Cru	2931,00	2 899 689,99	69234,00	83 145 381,66	**1 200,93**	68997,00	82 267 744,87	**1 192,34**	3168,00	3 777 32678	**1 192,34**
Cuisson	576,00	1 577 125,07	41052,00	120 772 974,28	**2 941,95**	41612,00	122 303 073,28	**2 939,13**	16,00	47 026,08	**2 939,13**
Broyage Clincker	29160,40	87 664 779,58	56108,00	185 118 219,05	**3 299,32**	62330,00	199 400 531,79	**3 199,11**	22938,40	73 382 466,84	**3 199,11**
Expedition Vrac	0,00	0,00	6460,00	23 519 070,49	**3 640,72**	6460,00	23 519 070,49	**3 640,72**	0,00	0,00	**0,00**
Expedition Sac	0,00	0,00	55716,30	227 773 219,79	**4 088,09**	55716,30	227 773 219,79	**4 088,09**	0,00	0,00	**0,00**
Totaux		**154 266 821,99**		**708 589 137,84**			**716 605 143,28**			**146 250 816,55**	

ملحق رقم: 31

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilité Analytique d'Exploitation

Fiche de Stocks

Cumul à Decembre 2009

Désignation	Stock Initial		Production			Consommation			Stock Final		
	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Cout	Quantité	Valeur	CMP	Quantité	Valeur	CMP
Abattage Calcaire	56125,00	13 146 339,31	612614,00	144 894 125,83	**236,52**	623205,00	147 279 593,50	**236,33**	45534,00	10 760 871,64	**236,33**
Extraction Argile	425985,00	79 540 015,28	0,00	0,00	**0,00**	179419,00	33 501 156,15	**186,72**	246566,00	46 038 859,13	**186,72**
Extraction Sable	1800,00	618 777,80	27800,00	7 492 323,12	**269,51**	3594,00	984 841,10	**274,02**	26006,00	7 126 259,81	**274,02**
Concass. Calcaire	14500,00	6 007 194,94	623205,00	263 203 240,08	**422,34**	637283,00	269 032 285,55	**422,16**	422,00	178 149,46	**422,16**
Concass. Argile	7320,00	2 792 581,54	179419,00	77 545 459,42	**432,20**	182131,00	78 355 607,22	**430,22**	4608,00	1 982 433,73	**430,22**
Traitement Sable	200,00	239 845,95	3594,00	3 294 764,19	**916,74**	3440,00	3 204 812,57	**931,63**	354,00	329 797,57	**931,63**
Broyage Cru	3994,00	3 794 377,17	774509,00	811 296 621,51	**1 047,50**	775335,00	811 774 109,37	**1 047,00**	3168,00	3 316 889,32	**1 047,00**
Cuisson	27,00	67 530,62	460366,00	1 299 321 340,94	**2 822,37**	460377,00	1 299 343 714,01	**2 822,35**	16,00	45 157,55	**2 822,35**
Broyage Clincker	19638,40	56 737 605,08	590375,00	1 924 270 382,67	**3 259,40**	587075,00	1 906 515 929,67	**3 247,48**	22938,40	74 492 058,09	**3 247,48**
Expedition Vrac	0,00	0,00	109620,00	394 501 720,44	**3 598,81**	109620,00	394 501 720,44	**3 598,81**	0,00	0,00	**0,00**
Expedition Sac	0,00	0,00	477498,30	1 922 980 806,63	**4 027,20**	477498,30	1 922 980 806,63	**4 027,20**	0,00	0,00	**0,00**
Totaux		**162 944 267,69**		**6 848 800 784,83**			**6 867 474 576,21**			**144 270 476,31**	

ملحق رقم: 32

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'Exploitation

Tableau de Répartition des Charges

Decembre 2009

Lib	Montant	ADM	Appro	Comm	Prod	Mat P	Maint	Ab Cal	Ex Ar	Ex Sab	Con Cal	Con Ar	Tr Sa	Br Cru	Cuiss	Br Clink	EX Vrac	Ex Sac
61	73400390,03	2329844,84	-340548,47	72393,61	6019450,64	6100354,96	42546,55	0,00	0,00	0,00	3294787,56	98855,03	0,00	6631326,73	3199691,61	25371937,56	123007,58	20456741,83
62	32008712,39	18087412,75	224825,34	69339,88	19511,47	1788996,01	633326,72	2447244,27	250000,00	374233,66	223035,72	73381,02	0,00	507528,79	2776147,31	402054,62	513723,35	3617951,48
63	39188145,55	15167231,04	1584435,75	788696,79	5378765,44	2158887,63	7248270,32	1498525,54	0,00	280294,71	101017,14	0,00	0,00	920732,27	624834,03	1184107,27	89108,66	2163238,97
64	15860252,28	4041610,28	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8703341,50	196000,00	202787,18	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	335077,44	2381435,88
65	7713620,31	494031,92	25866,04	42553,10	164258,55	0,00	52238,63	0,00	0,00	0,00	586392,19	206750,02	0,00	1684436,39	2903295,22	1131491,70	91337,86	330968,69
66	4077907,15	2751479,63	31022,01	18745,80	114100,61	37674,04	77459,95	30670,53	1964,42	4901,31	79845,60	27575,91	0,00	14703,92	234469,43	406841,03	164732,37	81720,59
68	71480475,51	4733323,21	5941440,91	364143,76	20016806,07	2355426,48	187303,50	1661076,85	5253,96	5253,96	1872711,20	1234127,94	0,00	12348621,02	10924958,07	7009823,16	591163,91	2229041,52
Tot	**243729503,23**	**47604933,67**	**7467041,58**	**1355872,95**	**31712892,79**	**12441339,12**	**8241145,67**	**14340858,69**	**453218,38**	**867470,82**	**6157789,41**	**1640689,92**	**0,00**	**22107349,11**	**20663395,67**	**35506255,34**	**1908151,17**	**31261098,95**
Adm	47604933,67	0,00	10607095,17	2918921,62	42372594,02	16719848,27	22605853,86	17310654,41	453218,38	1422962,20	6357986,37	1640689,92	0,00	23932067,25	21901699,16	37852933,19	2084747,77	35548231,63
App	10607095,17	0,00	0,00	2934793,48	43692322,44	18057314,47	22615181,94	17310654,41	453218,38	1422962,20	7041333,21	1654954,27	0,00	24124735,24	19906962,84	42523543,58	2090808,45	39900718,31
Com	2934793,48	0,00	0,00	0,00	43692322,44	18057314,47	22615181,94	17310654,41	453218,38	1422962,20	7041333,21	1654954,27	0,00	24124735,24	19906962,84	42523543,58	2395727,94	42530592,30
Prod	43692322,44	0,00	0,00	0,00	0,00	18057314,47	22615181,94	17310654,41	453218,38	1422962,20	7041333,21	1654954,27	0,00	38156506,77	33773759,62	58317297,71	2395727,94	42530592,30
M.P	18057314,47	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	22615181,94	25911628,97	453218,38	1966749,18	13771796,26	3763227,96	73816,19	38156506,77	33773759,62	58317297,71	2395727,94	42530592,30
Maint	22615181,94	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	25911628,97	453218,38	1966749,18	14956434,76	4462991,17	352068,49	42414278,59	38505229,41	62815145,78	2801732,29	49090026,21
Totc	**243729503,23**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**25911628,97**	**453218,38**	**1966749,18**	**14956434,76**	**4462991,17**	**352068,49**	**42414278,59**	**38505229,41**	**62815145,78**	**2801732,29**	**49090026,21**
NUO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	74339,00	0,00	4700,00	58172,00	18222,00	638,00	69234,00	41052,00	56108,00	6460,00	55716,30
CUO	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**348,56**	**0,00**	**418,46**	**257,11**	**244,92**	**551,83**	**612,62**	**937,96**	**1119,54**	**433,70**	**881,07**

ملحق رقم: 33

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'Exploitation

Tableau de Répartition des Charges

Cumul à Decembre 2009

Lib	Montant	ADM	Appro	Comm	Prod	Mat P	Maint	Ab Cal	Ex Ar	Ex Sab	Con Cal	Con Ar	Tr Sa	Br Cru	Cuiss	Br Clink	EX Vrac	Ex Sac
61	780389627,63	27530258,62	397235,62	574071,61	30699644,46	32426359,66	1884294,16	16788,67	0,00	3147,88	16980626,38	6496337,56	13700,07	67952179,50	95750621,88	233576541,55	2677339,16	16341048,86
62	270518938,91	12165857,65	1555631,42	525000,16	11427171,98	8031424,41	41873409,43	14049338,29	1830451,02	712572,37	4204356,27	339839,42	0,00	3829518,83	14280254,00	13433931,68	8802006,00	3345817,97
63	273686264,71	90590308,77	13751085,34	6263699,37	46245746,09	18785622,45	43138983,75	12929823,87	0,00	1544845,02	710019,98	0,00	0,00	7182725,12	4622949,10	9641324,16	677708,72	1760142,98
64	49726693,67	19912204,43	20000,00	55660,00	7000,00	136569,37	0,00	9100608,70	422766,31	229521,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4689287,29	1515307,54
65	49400551,05	3105522,43	692807,35	270127,93	1042716,45	0,00	331611,87	0,00	0,00	0,00	3722428,99	1312453,12	0,00	10692834,96	18430174,59	7182731,30	579814,50	203732,56
66	22601612,87	6842293,55	328293,85	193865,21	1177631,30	405884,94	893420,57	376412,62	21608,66	14252,59	985301,78	341396,99	0,00	238601,11	2945365,51	4908442,32	1978834,44	950007,43
68	854822920,33	39515542,47	66643823,12	4377824,19	248237052,77	27788631,84	1047517,29	34457771,91	63047,50	63047,50	22356619,13	14809534,23	0,00	147634341,69	129439165,62	84598878,21	7093965,84	2669815,02
Tot	**2301146609,18**	**299661987,92**	**83388876,69**	**12260248,47**	**438836963,05**	**87572492,68**	**89169237,07**	**70930744,06**	**2337873,49**	**2567386,39**	**48959352,53**	**23299561,32**	**13700,07**	**237530201,20**	**265468530,70**	**353341849,22**	**26498955,95**	**2593064[illegible],37**
Adm	299661987,92	0,00	05894439,67	22511663,33	514524556,12	18317775,61	59772181,63	92092198,46	2337873,49	5095740,05	50121398,93	23299561,32	13700,07	249285729,48	273034629,64	369121216,65	27608120,49	2881158[illegible],23
App	105894439,67	0,00	0,00	22624284,20	540165098,65	24679150,63	60141840,82	92095492,05	2337873,49	5096357,60	53022660,38	24491892,10	16387,74	251518044,57	275232906,68	402927020,34	27734234,87	3190636[illegible],05
Com	22624284,20	0,00	0,00	0,00	540165098,65	24679150,63	60141840,82	92095492,05	2337873,49	5096357,60	53022660,38	24491892,10	16387,74	251518044,57	275232906,68	402927020,34	31958381,92	337463502,21
Prod	540165098,65	0,00	0,00	0,00	0,00	24679150,63	60141840,82	92095492,05	2337873,49	5096357,60	53022660,38	24491892,10	16387,74	428658962,57	450719690,04	590464417,63	31958381,92	337463502,21
M.P	124679150,63	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	60141840,82	144894125,83	2337873,49	7492323,12	106734088,07	39955263,93	326139,54	428658962,57	450719690,04	590464417,63	31958381,92	337463502,21
Maint	160141840,82	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	144894125,83	2337873,49	7492323,12	115923646,58	44044303,27	2309923,09	460703916,16	487547231,58	624926668,66	38538916,68	372427680,72
Totc	**2301146609,18**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**144894125,83**	**2337873,49**	**7492323,12**	**115923646,58**	**44044303,27**	**2309923,09**	**460703916,16**	**487547231,58**	**624926668,66**	**38538916,68**	**372427680,72**
NUO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	612614,00	0,00	27800,00	623205,00	179419,00	3594,00	774509,00	460366,00	590375,00	109620,00	477498,30
CUO	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**236,52**	**0,00**	**269,51**	**186,01**	**245,48**	**642,72**	**594,83**	**1059,04**	**1058,52**	**351,57**	**779,96**

ملحـــق رقـــم: 34

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

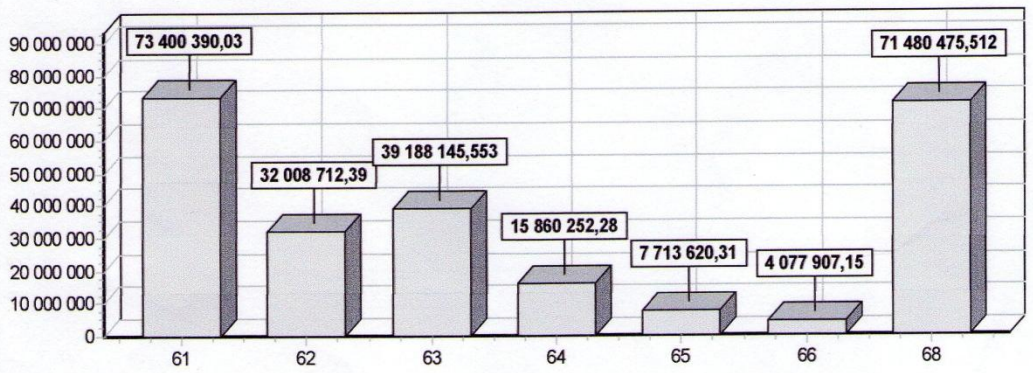
Comptablite Analytique d'Exploitation

Graphe des Charges Par Nature

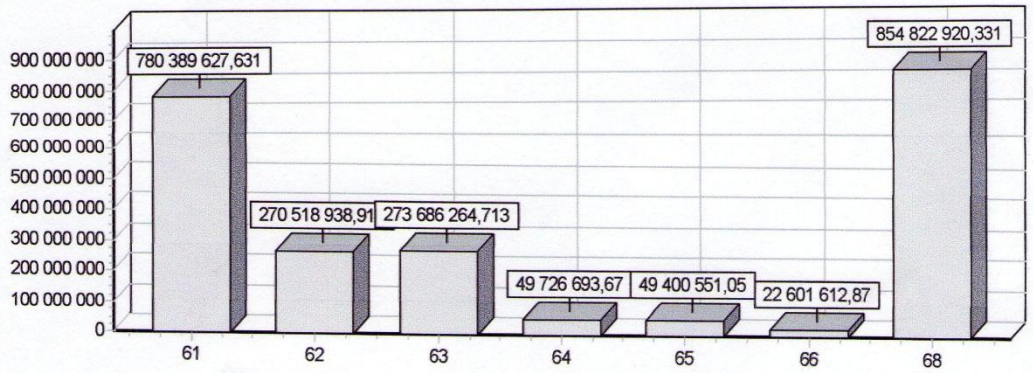
Charges Globales **Periode : Decembre 2009**

Code	Designation	Montant	Cumul
61	MAT. ET FOURN. CONSOMMABLES	73 400 390,03	780 389 627,63
62	SERVICES	32 008 712,39	270 518 938,91
63	FRAIS DU PERSONNEL	39 188 145,55	273 686 264,71
64	IMPOT ET TAXES	15 860 252,28	49 726 693,67
65	FRAIS FINANCIERS	7 713 620,31	49 400 551,05
66	FRAIS DIVERS	4 077 907,15	22 601 612,87
68	AMORTISSEMENTS	71 480 475,51	854 822 920,33
	Total	**243 729 503,23**	**2 301 146 609,18**

Charges Du Mois



Charges Cumulees



ملحـــق رقـــم: 35

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilité Analytique d'Exploitation

Tableau des Comptes de Résultats

Decembre 2009

Compte	Désignation	Mois		Cumul	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit
71	Production Vendue	0,00	335 973 466,44	0,00	2 538 952 445,20
72	Production Stockée	0,00	- 8 016 005,44	0,00	- 16 693 451,14
	Total Production	0,00	327 957 461,00	0,00	2 522 258 994,06
61	Mat et Fourn. Consommables	73 400 390,03	0,00	780 389 627,63	0,00
62	Services	32 008 712,39	0,00	270 518 938,91	0,00
	Consommation Intermédiaire	105 409 102,42	0,00	1 050 908 566,54	0,00
81	Valeur Ajoutée	0,00	222 548 358,58	0,00	1 471 350 427,51
63	Frais du Personnel	39 188 145,55	0,00	273 686 264,71	0,00
64	Impots et Taxes	15 860 252,28	0,00	49 726 693,67	0,00
	Excédent Brut d'Exploitation	0,00	167 499 960,75	0,00	1 147 937 469,13
65	Frais Financiers	7 713 620,31	0,00	49 400 551,05	0,00
66	Frais Divers	4 077 907,15	0,00	22 601 612,87	0,00
68	Amortissement	71 480 475,51	0,00	854 822 920,33	0,00
	Excédent Net d'Exploitation	0,00	96 019 485,23	0,00	293 114 548,80
83	Résultat Brut d'Exploitation	0,00	84 227 957,77	0,00	221 112 384,88

ملحـــق رقـــم: 36

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilité Analytique d'Exploitation

Tableau des Ratios de Gestion

Decembre 2009

Désignation du Ratio	Mois (%)	Cumul (%)
Mat et Fournt. Consommable / Production	22,38	30,94
Services / Production	9,76	10,73
Consommation intermédiaire / Production	32,14	41,67
Valeur Ajoutée / Production	67,86	58,33
Frais du Personnel / Production	11,95	10,85
Impots et Taxes / Production	4,84	1,97
Frais Financiers / Production	2,35	1,96
Frais Divers / Production	1,24	0,90
Amortissements / Production	21,80	33,89
Resultat Brut / Production	25,68	8,77
Excédent Net / Production	29,28	11,62
Excédent Brut / Production	51,07	45,51
Frais du Personnel / Valeur Ajoutée	17,61	18,60
Impots et Taxes / Valeur Ajoutée	7,13	3,38
Frais Financiers / Valeur Ajoutée	3,47	3,36
(Amortissements + Resultat Brut) / Valeur Ajoutée	69,97	73,13

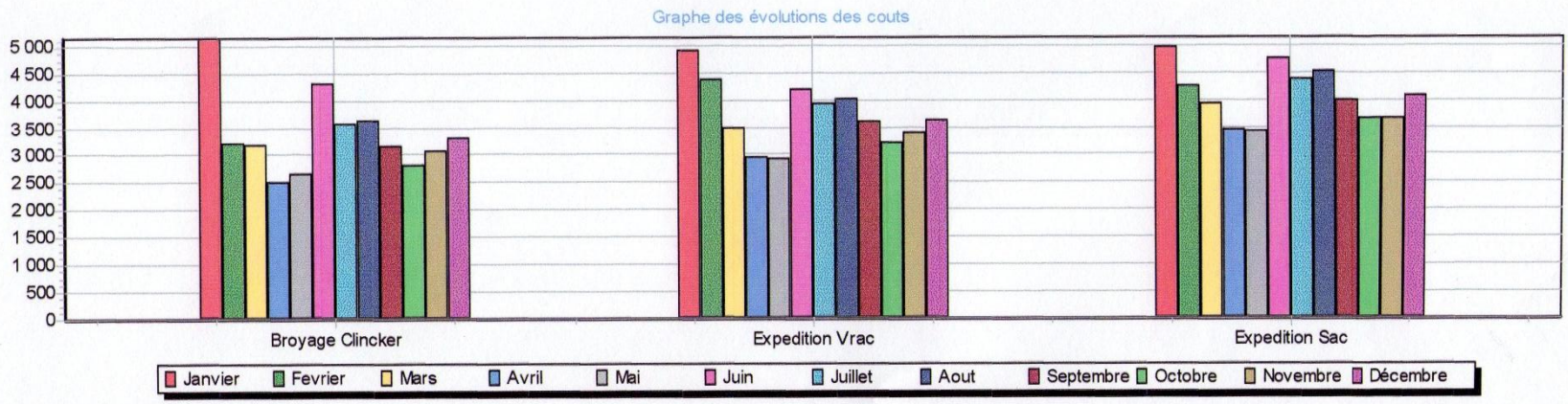
ملحق رقم: 37

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilité Analytique d'Exploitation
Courbe d'Evolution

Unité = Dinars

Désignation	Janvier	Fevrier	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Aout	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
Broyage Clincker	5 140,58	3 225,54	3 197,88	2 512,75	2 669,30	4 299,11	3 580,81	3 647,54	3 149,81	2 808,97	3 057,93	3 299,32
Expedition Vrac	4 912,16	4 360,65	3 500,52	2 949,56	2 930,78	4 196,16	3 918,20	4 023,29	3 601,45	3 232,65	3 407,58	3 640,72
Expedition Sac	4 951,37	4 264,35	3 921,57	3 450,37	3 439,60	4 762,29	4 376,13	4 525,46	3 989,57	3 672,56	3 663,87	4 088,09



ملحـــق رقـــم: 38

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilité Analytique d'Exploitation

Fiche d'Imputation

Decembre 2009

No PCE	Compte	Désignation	Débit	Crédit
Consommation				
	721460	Production Stockée Marne/Argile	3 402 415,95	0,00
	723310	Production Stockée Calcaire Blocs	17 033 205,38	0,00
	723311	Production Stockée Calcaire Concassé	32 476 109,79	0,00
	723313	Production Stockée Argile/Marne Concassé	7 893 542,44	0,00
	723314	Production Stockée Farine	82 267 744,87	0,00
	723315	Production Stockée Clinker	122 303 073,28	0,00
	723500	Production Stockée Ciment	199 400 531,79	0,00
	333460	Stocks Marne/Argile	0,00	3 402 415,95
	333100	Stocks Calcaire Blocs	0,00	17 033 205,38
	333110	Stocks Calcaire Concassé	0,00	32 476 109,79
	333112	Stocks Argile/Marne Concassé	0,00	7 893 542,44
	333120	Stocks Farine	0,00	82 267 744,87
	333130	Stocks Clinker	0,00	122 303 073,28
	350313	Stocks Ciment	0,00	199 400 531,79
		Total Général	464 776 623,50	464 776 623,50

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilité Analytique d'Exploitation

Fiche d'Imputation

Decembre 2009

No PCE	Compte	Désignation	Débit	Crédit
Production				
	333460	Stocks Marne/Argile	0,00	0,00
	333100	Stocks Calcaire Blocs	25 911 628,97	0,00
	333110	Stocks Calcaire Concassé	31 989 640,14	0,00
	333112	Stocks Argile/Marne Concassé	7 865 407,12	0,00
	333120	Stocks Farine	83 145 381,66	0,00
	333130	Stocks Clinker	120 772 974,28	0,00
	350313	Stocks Ciment	185 118 219,05	0,00
	721460	Production Stockée Marne/Argile	0,00	0,00
	723310	Production Stockée Calcaire Blocs	0,00	25 911 628,97
	723311	Production Stockée Calcaire Concassé	0,00	31 989 640,14
	723313	Production Stockée Argile/Marne Concassé	0,00	7 865 407,12
	723314	Production Stockée Farine	0,00	83 145 381,66
	723315	Production Stockée Clinker	0,00	120 772 974,28
	723500	Production Stockée Ciment	0,00	185 118 219,05
		Total Général	454 803 251,23	454 803 251,23

ملحـــق رقـــم: 39

SCT TEBESSA

Fiche de renseignement

Stage pratique dans le cadre de la préparation du mémoire de magistère en Management de :

ALI-BOUACHA Mohamed

Fiche descriptive d'activité

Direction :	Exploitation	Nom : LAZHARI
Département :	Maintenance	Prénom : Djamel
Service :	Zone : Bougara - Ciment	Poste : chef de Zone

Nom de l'activité **Code**	Maintenance des Equipement Mecanique
Définition	**Opérations (sous forme de verbes) :** - Inspecter les installations - planifier les Travaux - Supervriser les Travaux - Assurer la maintenance preventive et curative - gérer l'equipe mécaniciens
Moyens utilisés	- 01 chef de section mécanique - 04 mécaniciens - 01 Soudeur - -
Client	- Departement production - - - -
Fournisseur	- Sté BEM- - - -
Unité de Mesure	- Heures de Travail / hommes - -

ملحـــق رقـــم: 40

SCT TEBESSA

Fiche de renseignement

Stage pratique dans le cadre de la préparation du mémoire de magistère en Management de :

ALI-BOUACHA Mohamed

Fiche descriptive d'activité

Direction :	Exploitation	Nom : HAMIDANE
Département :		Prénom : Rabie
Service :	Informatique	Poste : Ingénieur

Nom de l'activité **Code**	Ingénieur Informaticien
Définition	**Opérations (sous forme de verbes) :** - Administration du reseau - supervision des logiciel. - Administration du sécurité reseau - -
Moyens utilisés	- Serveurs - postes client PC - logiciel pour les serveur - logiciel pour les postes client. -
Client	- toutes les structures qui travail - avec l'outils Informatique. - - -
Fournisseur	- Fournisseur du Hard et soft - en Algérie et en Etranger. - -
Unité de Mesure	- heure/homme. - -

ملحـــق رقـــم: 41

SCT TEBESSA

Fiche de renseignement

Stage pratique dans le cadre de la préparation du mémoire de magistère en Management de :

ALI-BOUACHA Mohamed

Fiche descriptive d'activité

Direction :	Exploitation	Nom : DJERAT	
Département :	MAINTENANCE	Prénom : ADEL	
Service :	utilités	Poste : CHEF DE ZONE	

Nom de l'activité **Code**	
Définition	**Opérations (sous forme de verbes) :** - Creer Demande d'intervention - Etablir demande d'Achat - Nettoyer pièce de rechange - Inspecter installation - Remplacer pièce d'usure. - Saisir FEED BACK (GMAO)
Moyens utilisés	- 01. Tuyauteur Soudeur. - 01. Frigoriste - 02. Mécanicien - 01. Aide MECHANICIEN. - 02. INGENIEUR
Client	- Tous, departement au sein de l'usine. - Zône Conditionnage. - Zône Cru - Zône Ciment, Expedition et Cuisson. -
Fournisseur	- - Departement Maintenance - -
Unité de Mesure	- - Heures de travail / homme -

ملحـــق رقـــم: 42

SCT TEBESSA

Fiche de renseignement

Stage pratique dans le cadre de la préparation du mémoire de magistère en Management de :

ALI-BOUACHA Mohamed

Fiche descriptive d'activité

Direction :	Exploitation	Nom :	SLAMA
Département :	Maintenance	Prénom :	Mohamed Redha
Service :	Expédition	Poste :	Chef S/E

Nom de l'activité **Code**	Maintenance des équipements
Définition	**Opérations (sous forme de verbes) :** - Vérifier et Inspecter les machines - Réparer si nécessaire - Maintenir en état de Marche - les ateliers d'expédition
Moyens utilisés	- 05 mécaniciens - 01 électriciens - 01 Soudeurs - 02 chefs de Poste - outillages divers
Client	- - Département Commercial - - -
Fournisseur	- - Département Production - -
Unité de Mesure	- - heure travail / homme -

ملحـــق رقـــم: 43

SCT TEBESSA

Fiche de renseignement

Stage pratique dans le cadre de la préparation du mémoire de magistère en Management de :

ALI-BOUACHA Mohamed

Fiche descriptive d'activité

Direction : technique

Département : production

Service : production

Nom : Boulekcher

Prénom : yazid

Poste : chef departement production

Nom de l'activité **Code**	produire la farine cru, clinker et le ciment.
Définition	**Opérations (sous forme de verbes) :** - respecter le budget prévisionnel de production des 03 matières - tenir en bonne conduite les 03 - ateliers - veiller sur la disponibilité de la pièce de rechange spécifique
Moyens utilisés	- 03 ateliers de production et des - silos de stockages - salle de contrôle des 03 Ateliers - un labo d'analyse des 03 matières -
Client	- la direction commerciales - le service expédition cimenterie - l'unité commerciale tebessa. - -
Fournisseur	- departement matières premières - et departement maintenance - -
Unité de Mesure	- tonne / heure - -

ملحـــق رقـــم: 44

SCT TEBESSA

Fiche de renseignement

Stage pratique dans le cadre de la préparation du mémoire de magistère en Management de :

ALI-BOUACHA Mohamed

Fiche descriptive d'activité

Direction :	Exploitation	Nom :	Haouachi
Département :	Matière première	Prénom :	KAÏÈL
Service :	Exploitation Carrière	Poste :	Chef sce exploitation Carrière

Nom de l'activité **Code**	Extraction, Abattage et Approvisionnement des matières premières nécessaire a la production
Définition	**Opérations (sous forme de verbes) :** - Extraire l'argile et le sable - Abattage calcaire - Approvisionner d'autres matières premières - Suivre les mouvements des stocks Matières 1ères -
Moyens utilisés	- Dumper - Chargeuses - 02 bulldozer Miner - -
Client	- Departement production (Section Concassage des matières premières) - - -
Fournisseur	- Interne (carrières), Externe (fournisseurs autres matières premières), Sous traitant - el'explosifs -
Unité de Mesure	- Tonne / heure. - -

ملحـــق رقـــم: 45

SCT TEBESSA

Fiche de renseignement

Stage pratique dans le cadre de la préparation du mémoire de magistère en Management de :

ALI-BOUACHA Mohamed

Fiche descriptive d'activité

Direction :	Exploitation	Nom : Mokaden
Département :	Approvisionnement	Prénom : Kamel
Service :	Achat	Poste : Chef des Achats

Nom de l'activité **Code**	Achat local et étranger selon les procédures Mise en vigueur
Définition	**Opérations (sous forme de verbes) :** - Documents et pièces spécifiques à la gestion Achats - (Bons Achat), B. Commande, Facture, B. reçu - P.V de conformité, demandes de paiement - traitement des dossiers : Consultation, réception - offres inspections, règlement (BC ou contrats)
Moyens utilisés	- 02 Chef Sections (local, étranger) - 02 Achat et Achats - 01 Chauffeur chemin de fer - 01 PC Avec informatique + ligne externe - Fourgon, Véhicule leger
Client	- Tous départements interne au sein - de l'entreprise sont 90% par - les Chantiers techniques -
Fournisseur	- Externe selon le fichier historique - des fournisseurs (étranger ou local) - -
Unité de Mesure	- heure / homme - -

ملحـــق رقـــم: 46

SCT TEBESSA

Fiche de renseignement

Stage pratique dans le cadre de la préparation du mémoire de magistère en Management de :

ALI-BOUACHA Mohamed

Fiche descriptive d'activité

Direction :	Exploitation	Nom : Boulaares	
Département :	Approvisionnement	Prénom : Med lamine	
Service :		Poste : Chef departement Approvisionnement	

Nom de l'activité **Code**	Gerer les Achats et la gestion des Stocks
Définition	**Opérations (sous forme de verbes) :** - Respect des procedures d'achats étrangers et locaux - Analyser les receptions et les pointées de la GDS et les P.V de Conformité - -
Moyens utilisés	- 02 micro avec imprimante - Fax - tel externe - -
Client	- tous les departements interne - - - -
Fournisseur	- tous les fournisseurs externe (locaux, étrang - - -
Unité de Mesure	- heure / homme - -

ملحـــق رقـــم: 47

SCT TEBESSA

Fiche de renseignement

Stage pratique dans le cadre de la préparation du mémoire de magistère en Management de :

ALI-BOUACHA Mohamed

Fiche descriptive d'activité

Direction : Ressources humaines

Département : Administration et Personnel

Service : Personnel

Nom : Souahi

Prénom : Abdellatif

Poste : Chef sce personnel

Nom de l'activité **Code**	
Définition	**Opérations (sous forme de verbes) :** - Gérer l'absence et la présence du personnel - Etablir la paie et les états de charges - fiscale et parafiscale mensuelle - Veiller sur l'application du reglement - interieur - Archiver les Documents
Moyens utilisés	- 01 Agent de saisie paie - 02 bureau avec l'imprimante - logiciel de saisie des parametres paie - -
Client	- tous le personnel de la Circonscription - et la Direction Generale, organismes - fiscales et parafiscales - -
Fournisseur	- tous le personnel, organismes - fiscales et parafiscale. - -
Unité de Mesure	- heure / homme - -

ملحـــق رقـــم: 48

SCT TEBESSA

Fiche de renseignement

Stage pratique dans le cadre de la préparation du mémoire de magistère en Management de :

ALI-BOUACHA Mohamed

Fiche descriptive d'activité

Direction :	Finances et Comptabilité	Nom : Sekiou
Département :	Finances et Comptabilité	Prénom : Waheb
Service :	Comptabilité Générale	Poste : Chef de Comptabilité Générale

Nom de l'activité **Code**	imputation Comptable des pièces justifiant des flux financiers et flux réel. Selon SCF
Définition	**Opérations (sous forme de verbes) :** - réceptionner les pièces de banques - Analyser les pièces Comptable. - Imputation et Saisie informatique - Analyse des Comptes - Imprimer et Diffuser les états financiers
Moyens utilisés	- 03 Comptables - 02 Agents de Saisies - 05 microordin + 02 imprimantes - -
Client	- tous les Departements au sein de l'entreprise - Direction publique + Direction Générale - - -
Fournisseur	- toutes sources d'informations interne ou externe à l'entreprise dotée d'une pièce justificative - -
Unité de Mesure	- heure / homme. - -